TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)'NIN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ HUSUSUNDA GETİRDİĞİ YENİLİKLER: SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ercan ÇELİK

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2012

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)'NIN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ HUSUSUNDA GETİRDİĞİ YENİLİKLER: SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ercan ÇELİK

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2012

ÖZET

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)'NIN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ HUSUSUNDA GETİRDİĞİ YENİLİKLER: SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ercan ÇELİK

Doktora Tezi, İşletme Bölümü
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
16/02/2012, 245 Sayfa

Değerlemeyle ilgili çalışmaların büyük bölümü 25-30 yıl öncesinde enflasyon nedeniyle ortaya çıkmış ve konuyla ilgili pek çok araştırma yapılmıştır. Ancak son yıllarda enflasyonla birlikte tarihi maliyetler yerine cari maliyetlerin kullanılması yönünde yaygın bir anlayış hakim olmaya başlamıştır. Bu noktada değerlemenin amacı; tarihi maliyetlerle yapılan kayıtları, günün koşullarına göre gerçek değerlere çevrilmesini sağlamak ve dönem karını doğru olarak tespit etmektir.

Öte yandan sermayenin küreselleşmesi nedeniyle ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili kullanılması zorunlu hale gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları çoğu ülkede olduğu gibi ülkemizde de ilk önce Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na bağlı faaliyet gösteren şirketlerde kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2013 yılı itibariyle Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre tüm işletmeler açısından kullanımı zorunlu hale getirilmiştir. Bu gelişme, 2013 tarihi itibariyle finans kuruluşları hariç tüm işletmelerde değerleme ile ilgili yeni düzenlemeler getirecek ve uygulamada önemli farklılıklar yaratacaktır.

Bu doğrultuda çalışma içerisinde, varlıkların değerlemesi konusunda Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının getirdiği yenilikler incelenmiş, geçiş sürecinde varlıkların değerlemesi hususunda yaşanacak sıkıntılar ve muhasebe meslek mensupları üzerine etkileri dünyada yaşanan sorunlarda göz önüne alınarak araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Vergi Usul Kanunu, Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Türk Ticaret Kanunu (TTK).

ABSTRACT

THE IMPROVEMENTS BROUGHT BY TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS ON ASSET VALUATION: A STUDY TO DETERMINE THE PROFICIENCY OF PUBLIC ACCOUNTANT

Ercan ÇELİK

Ph.D. Thesis, Department of Business Administration
Supervisor : Ast. Prof. Jale SAĞLAR
16/02/2012, 245 Pages

A large part of studies relating to the valuation have emerged 25-30 years ago due to inflation. And may studies has been done on the subject. However, in recent years along with the inflation, common understanding has been to dominate that using current costs rather than historical costs. At this point, the aim of the valuation is to provide transformation of records of historical costs to real assets in accordance with the current circumstances and also to determine the accurate profit of the period.

On the other hand, because of the globalization of capital, it has become a necessity to use a common accounting language as a medium among the countries. Turkish Accounting Standarts that have been set within the framework of International Accounting Standarts have launched out into application initally by the companies that are liable to the Board of Capital Market in also our country as well as in most other countries. This development will bring along some new regulations on valuation to all companies except for the financial organization as of 2013 and also made significant differences in application.

In this study, within the frame of evaluation of assets, the changes made by the Turkish Financial Reporting Standarts have been studied, taking into account the problems faced all around the world, the inconvenience that might be caused by the valuation of assets during transition period and the probable effects on accounting personel have been examined.

KEY WORDS: Valuation, International Accounting Standarts, Turkish Accounting Standarts, Turkish Financial Reporting Standarts, Tax Procedure Law, Historical Cost, Current Cost, Turkish Commercial Law.

ÖNSÖZ

Son çeyrek yüzyılda hız kazanan küreselleşme akımlarının sonucunda, uluslararası ticaret yaygınlaşmış ve bunun önemli bir alt yapısı olan muhasebe sitemlerinin doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tablolar üretebilmesi maksadıyla ortak bir muhasebe dili kullanılması zorunlu hale gelmiştir. Bu kapsamda, biri Amerika'da diğeri Avrupa Birliğinde geliştirilen iki Muhasebe Standardı seti tüm dünyada büyük oranda kabul görmüştür. Son yıllarda bu iki muhasebe standardı setinin birleştirilerek tek bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına doğru çalışmalar tüm hızıyla devam etmektedir.

Öte yandan muhasebe yazınının en tartışmalı alanlarından biri olan değerleme konusunda son yıllarda *tarihi maliyetler* yerine *cari maliyetlerin* kullanılması hususunda bir akım başlamış ve gerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gerekse bunun paralelinde ve çevirisi niteliğinde olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, değerlemede *cari maliyeti* esas alarak yeni bir kavram olan *gerçeğe uygun değer* kavramını benimsediği görülmektedir.

Türkiye'de; Sermaye Piyasasına (SPK) kayıtlı şirketler, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapması zorunludur. Şubat 2011'de yayımlanan Türk Ticaret Kanunuyla TFRS uygulaması tüm şirketler açısından 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren zorunlu hale gelecektir. Çalışma içerisinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın kullanımı zorunlu hale geldiğinde, varlıkların değerlemesi hususunda standartların getirdiği yenilikler ve muhasebe meslek mensupları üzerinde muhtemel etkileri detaylı olarak incelenmiş ve geçiş sürecinde yaşanacak sıkıntılar ortaya konularak alınması gerekli muhtemel tedbirler belirtilmiştir.

Bu çalışmanın tamamlanmasında bana bütün doktora öğrenimi ve tez yazım sürecinde yol gösteren değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca doktora dersleri aldığım Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ ve Prof Dr. Turgut ÇÜRÜK hocalarım ile emekli olan Prof. Dr. Kadir TUAN ve Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ hocalarıma da teşekkür borçluyum. Doktora çalışmamda sürekli desteğini gördüğüm değerli hocam Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU'ya da teşekkürlerimi sunuyorum. İstatistiksel teori ve uygulamalarda beni doğru yönlendiren ve yardımcı olan İstatistik Uzmanı Sayın Mehmet KIVRAK'a da katkılarından dolayı teşekkür ederim. Son olarak uzun öğrencilik hayatımda beni hep destekleyen ve yanımda olan değerli Eşim ve Çocuklarıma da ayrıca teşekkürlerimi sunuyorum.

Ercan ÇELİK

Adana, 2012

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
KISALTMALAR ..... **xi**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xiv**
EKLER LİSTESİ ..... **xv**

BİRİNCİ BÖLÜM
GİRİŞ

1.1. Problem 3
1.2. Araştırmanın Amacı 6
1.3. Araştırmanın Metodolojisi 6
1.4. Araştırmanın Bölümleri 7

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ

2.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları 10
2.1.1. Standartların Tanımı ve Amacı 11
2.1.2. Standartlara Duyulan İhtiyaç ve Standartların Önemi 12
2.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri 14
2.1.3.1. Standartların Yasama Yoluyla Oluşturulması 14
2.1.3.2. Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması . 14
2.1.3.3. Standartların Kamu Sektörü Tarafından Yetkilendirilen Kuruluş Tarafından Oluşturulması 15
2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci 17
2.2.1. ABD'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi 17
2.2.1.1. 1939-1959 AICPA-CAP Dönemi 18

2.2.1.2. 1959-1973 APB Dönemi 19
2.2.1.3. 1973-2012 FASB Dönemi 20
2.2.2. Avrupa Birliğinde (AB) Muhasebe Standartlarının Gelişimi 21
2.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 23
2.2.2.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) 25
2.2.2.3. USA GAAP ve UFRS'lerin Uyumlaştırılması 26
2.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci 27
2.3.1. Türkiye'nin UFRS'lere Uyum Süreci 28
2.3.1.1 İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK)'nun Yaptığı Çalışmalar 29
2.3.1.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin Yaptığı Çalışmalar 29
2.3.1.3. Türkiye Bankalar Birliğinin Yaptığı Çalışmalar 30
2.3.1.4. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesinin Yaptığı Çalışmalar 31
2.3.1.5. Sigorta Murakabe Kurulunun Yaptığı Çalışmalar 31
2.3.1.6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar 32
2.3.1.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) Yaptığı Çalışmalar 34
2.3.1.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK) Yaptığı Çalışmalar 36
2.3.1.9. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Yaptığı Çalışmalar 37
2.3.1.10. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) Yaptığı Çalışmalar 40
2.3.2. TMSK'nın Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) Oluşturma Süreci 43
2.3.3. TFRS'lerle İlgili Türkiye'de Yaşanan Önemli Güncel Düzenlemeler 45
2.3.3.1. TFRS'lerin Uygulamasında (Yeni)TTK'nın Getirdiği Düzenlemeler 45
2.3.3.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 47
2.4. UFRS'lerin Uyum ve Uygulanma Aşamasında Yaşanan Sorunlar 50
2.4.1. Uyumlaştırılma Sürecinde Yaşanan Sorunlar 53
2.4.2. Uygulama Sürecinde Yaşanan Sorunlar 56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE VARLIKLARIN SUNUMU

3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Çerçevesinde Varlıkların Sunumu 61
3.1.1. MSUGT'ne Göre Dönen Varlıkların Sunumu 63
3.1.2. MSUGT'ne Duran Varlıkların Sunumu 65
3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Çerçevesinde Varlıkların Sunumu 66
3.2.1. Finansal Varlıklar 68
3.2.1.1. Finansal Varlıklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı 68
3.2.1.2. Finansal Varlıkların Türleri 69
3.2.1.2.1. Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Farkı Kâr Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar 70
3.2.1.2.2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Varlıklar 71
3.2.1.2.3. Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar 72
3.2.1.2.4. Kredi ve Alacaklar 72
3.2.2. Stoklar 74
3.2.2.1. Stoklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı 75
3.2.2.2. Stokların Maliyeti 76
3.2.2.3. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri 80
3.2.2.4. Stok Maliyetlendirme Yöntemleri 81
3.2.3. Maddi Duran Varlıklar 82
3.2.3.1. Maddi Duran Varlıklar Standardının Tanımı, Amacı ve Kapsamı 82
3.2.3.2. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman 83
3.2.3.2.1. Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi 84
3.2.3.2.2. Amortisman Ayırma Yöntemleri 86
3.2.3.3. Maddi Duran Varlıklarla İlgili TFRS'de Yer Alan Diğer Açıklamalar 87
3.2.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar 89
3.2.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı 90

3.2.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların TFRS'lere Göre İtfa Yöntemleri 90
3.2.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili TFRS'de Yer Alan Diğer Açıklamalar 92
3.2.5. Diğer Varlıklar 95
3.2.5.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 95
3.2.5.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar 98
3.2.5.3. İştiraklerdeki Yatırımlar 100
3.2.5.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü 103
3.3. Varlıkların Bilançoda Sunumu İle İlgili TFRS'nin Getirdiği Yenilikler 108

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLEME VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ GETİRDİĞİ YENİLİKLER

4.1. Değerleme 110
4.1.1. Değerlemenin Tanımı ve Değerleme Günü 111
4.1.2. Değerlemede Dikkate Alınacak Esaslar 112
4.2. Mevcut Durumda Varlıklarda Değerleme 113
4.2.1. VUK'da Yer Verilen Değerleme Ölçütleri 114
4.2.1.1. Maliyet Bedeli 114
4.2.1.2. Borsa Rayici 117
4.2.1.3. Tasarruf Değeri 118
4.2.1.4. Mukayyet Değer 118
4.2.1.5. İtibari (Nominal) Değer 119
4.2.1.6. Rayiç Bedel 120
4.2.1.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti 120
4.2.1.8. Vergi Değeri 121
4.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Değerleme Ölçütleri 122
4.3.1. Tarihi Maliyet 123
4.3.2. Cari Maliyet 124
4.3.2.1. Geri Kazanabilir Değer 125
4.3.2.2. Kullanım Değeri 125
4.3.2.3. Net Gerçekleştirilebilir Değer 126

4.3.2.4. Yerine Koyma Maliyeti 126
4.3.2.5. Defter Değeri 128
4.3.2.6. İşletmeye Özgü Değer 128
4.3.2.7. Bir Varlığın Kalıntı Değeri 128
4.3.2.8. Gerçeğe Uygun Değer 129
4.4. TFRS'lere Göre Varlıkların Değerlemesi 131
4.4.1. Finansal Varlıkların TFRS'lere Göre Değerlemesi 132
4.4.1.1. İlk Kayda Almada Değerleme 132
4.4.1.2. Sonraki Dönemlerde Değerleme 132
4.4.1.2.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenecek Finansal Varlıkların Değerlemesi 132
4.4.1.2.2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Kıymetlerin Değerlemesi 134
4.4.1.2.3. Satışa Hazır Finansal Varlıkların Değerlemesi 134
4.4.1.2.4. Kredi ve Alacakların Değerlemesi 135
4.4.2. Stokların TFRS'lere Göre Değerlemesi 135
4.4.2.1. TSRS'lerde Yer Alan Stok Değerleme Yöntemleri 136
4.4.2.2. Stokların Değerleme Esasları 137
4.4.3. Maddi Duran Varlıkların TFRS'ye Göre Değerlemesi 140
4.4.3.2. Sonraki Dönemlerde Değerleme 142
4.4.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların TFRS'ye Göre Değerlemesi 144
4.4.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi 145
4.4.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi 147
4.4.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TFRS'lere Göre Değerlemesi 151
4.4.5.1. İlk Alımda Değerleme 151
4.4.5.2. Alım Sonrası Değerleme 152
4.4.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıkların TFRS'ye Göre Değerlemesi 154
4.4.7. İştiraklerdeki Yatırımların TFRS'ye Göre Değerlemesi 157
4.4.7.1. Özkaynak Yöntemi 157
4.4.7.2. Değer Düşüklüğü Zararları 159
4.4.8. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulaması 160
4.5. TFRS'lerde Yer Alan Varlıkların Değerlemesi İle İlgili İlke ve Yöntemlerin Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması 162

4.5.1. Finansal Varlıkların Değerlemesinin TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması 164
4.5.1.1. Menkul Kıymetlerin Değerlemesiyle İlgili Farklılıklar 164
4.5.1.2. Ticari Alacakların Değerlemesi İle İlgili Farklılıklar 167
4.5.2. Stok Değerleme Yöntemlerinin TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması 168
4.5.3. Maddi Duran Varlıklar Değerleme Yöntemlerinin TFRS'ler ve VUK Açısından Karşılaştırılması 170
4.5.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması 173

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ HUSUSUNDA GETİRDİĞİ YENİLİKLER İLE İLGİLİ SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı 178
5.2. Araştırmanın Yöntemi 179
5.2.1. Örneklem Seçimi 180
5.2.2. Soruların Nitelikleri 181
5.2.3. Verilerin Toplanması 181
5.2.4. Verilerin Analiz Yöntemi 182
5.3. Araştırma Soruları 182
5.4. Araştırmanın Kısıtları 184
5.5. Araştırma Sonucu Elde Edilen Bulgular 184
5.6. Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi ve Öneriler 200

ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

6.1. Genel Değerlendirme ve Sonuç 205
6.2. Çalışmanın Kısıtları 208

6.3. Çalışmanın Literatüre Katkısı 208
6.4. Geleceğe Yönelik Çalışmalar 209

KAYNAKÇA 210
EK 228
ÖZGEÇMİŞ 245

KISALTMALAR

AAA **:** American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)

AB : Avrupa Birliği

ABD **:** Amerika Birleşik Devletleri

AICPA **:** American Institüte of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

AISG **:** Accountants International Study Group (Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu)

APB : Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)

ARB : Accounting Research Bulletins (Muhasebe Araştırma Bülteni)

BDDK **:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

CAP **:** AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AlCPA's Committee on Accounting Procedure)

CPA **:** Certified Public Accountants (Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri)

EFTA **:** European Free Trade Association (Avrupa Serbest Bölge Birliği)

FASB **:** Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

FAF : Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation)

FIFO **:** First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)

GVK **:** Gelir Vergisi Kanunu

GASP : Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (Government Accounting Standards Board)

IASB **:** International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IASC **:** International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

ICAEW **:** The Institute of Chartered Accountants in England and Wale (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

IDTYDK **:** İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

IFAC **:** International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IRR **:** Internal Rate of Return (İç Verim Oranı)

ISAR : Working Group of Expert on International Standarts of Accounting and Reporting- ISAR (Uluslar arası Muhasebe ve Raporlama Standartları Milletlerarası Uzmanlar Çalışma Grubu)

IOSCO : International Organisation of Securities Commissions (Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü)

KDV : Katma Değer Vergisi

KİT : Kamu İktisadi Teşekkülleri

LİBOR : London Interbank Offered Rate (Londra Bankalar Arası Para Piyasası Faiz Oranı)

LIFO : Last in First Out (Son Giren İlk Çıkar)

MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

ROFM : Reel Olmayan Finansman Maliyeti

SEC : Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

THP : Tekdüzen Hesap Planı

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TSE : Türk Standartları Enstitüsü

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

US-GAAP : United States-Generally Accepted Accounting Principles (Birleşik Devletler-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: UMS/UFRS'nin Dünya'da Kullanımı 25
Tablo 2: SPK'nın XI Seri Numaralı Tebliğleri 40
Tablo 3: Yatırımcı Şirket Muhasebe Karar Tablosu 158
Tablo 4: VUK ve TMS/TFRS'lerde Varlıkları Değerleme Ölçütleri 163
Tablo 5: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri 166
Tablo 6: SMMM'lerin Öğrenim Durumu 185
Tablo 7: SMMM'lerin Çalışma Durumu 185
Tablo 8: SMMM'lerin Meslekteki Çalışma Yılı… 185
Tablo 9: SMMM'lerin TFRS'lerin Gerekliği İle İlgili Yanıtları 186
Tablo 10: SMMM'lerin TFRS'lerde Yer Alan Varlıkların Değerlemesi İle İlgili Hususlarda Yanıtları 187
Tablo 11: TFRS'lerin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yeniliklerle İlgili SMMM'lerin Görüşleri 189
Tablo 12: SMMM'lerin Bilgi Edinme Kaynakları (Frekans Dağılımları) 192
Tablo 13: SMMM'lerin Bilgi Edinme Kaynakları (Aritmetik Ortalamaları) 192
Tablo 14: SMMM'lerin Bilgi Seviyeleri ile Bilgi Edinme Kaynakları Arasındaki Korelasyon 193
Tablo 15: TFRS'lerle İlgili Eğitim Verme Sorumluluğu Hangi Kurum/ Kurumlara Ait Olmalıdır 194
Tablo 16: TFRS'lere Geçişte Yaşanması Muhtemel Uyum Sorunları 195
Tablo 17: Sosyal Bilimlerde Kullanılan İstatistiksel Analiz Testlerinin Kullanım Alanlarına Göre Sınıflandırılması 240
Tablo 18: $\sigma = 0.05$ İçin Örneklem Büyüklüğü 244

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Finansal Varlıklar Karar Ağacı 74
Şekil 2. İtfa Yöntemleri Sınıflandırması 176

EKLER LİSTESİ

EK 1. Son Haliyle TFRS ve TMS'ler 235
EK 2. Anket Formu 240
EK 3. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri 243
EK 4. Örneklem Seçimi ve Hesaplaması 248

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Günümüz muhasebe sistemleri, ölçme yöntemleri, bilgi açıklama uygulamaları ve denetim yöntem ve uygulamaları konusunda birbirinden farklılıklar göstermektedir. Ülkelerin muhasebe sistemlerini zaman içerisinde birbirlerinden farklılaştıran birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler; ekonomik kalkınmışlık seviyesi, ekonomik sistem, ekonomik büyüme, enflasyon, etik kurallar ve standartların yaptırımı, mesleki bilgi altyapısı, genel eğitim seviyesi, muhasebe eğitiminin durumu, işletme alanındaki yeniliklerin hızı, finansman kaynakları, işletme uygulamalarının seviyesi, işletme sahipliğinin yapısı, devletin ekonomideki rolü, yasal sistem, kültür, muhasebe bilgisini kullanan taraflar, mesleğin statüsü, muhasebe uygulamalarının yaptırım gücü, politik sistem, sosyal çevre, krizler, ülkelerin tarihi ve ekonomik bağları, vergilendirme uygulamaları olarak sayılabilir (Ağca ve Aktaş, 2007, s.208). Bu faktörleri, ***ekonomik, sosyo-kültürel ve yasal faktörler*** olarak üç ana başlık altında toplamak mümkündür.

Öte yandan gelişen dünya pazarları ve buna paralel olarak ortaya çıkan küreselleşme sonucu, sermaye hareketleri ülkelerin sınırlarını aşmış ve küresel ölçekte yayılma imkânı bulmuştur. Ekonomide yaşanan küreselleşme, çok uluslu işletmelerin artması, büyük işletmelerin ülke sınırları dışında kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya çıkması ve dünya finansal piyasalarının gelişimiyle ülkeler arasında yoğunlaşan sermaye akışı her konuda olduğu gibi ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar nedeni ile muhasebe alanında da uyum sorunlarını beraberinde getirmiştir.

Ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara teoride ve uygulamada çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu öneriler içerisinde önceleri "Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (InternationalAccounting Harmonization)", sonraları "Muhasebe Standartlarının Yakınsanması (Convergence o Accounting Standards)" yaklaşımı, bütün ülkeleri ortak standartlar etrafında toplamayı amaçlayan, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda birçok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmıştır (Ağca ve Aktaş, age, s.209). Muhasebe uyumlaştırması, çeşitli ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tek düzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak tanımlanırken (Gücenme, 2000), *yakınsama* kavramı ile tanımlanan her ülkenin uluslararası arenada kullanabileceği "tek

bir muhasebe standartları takımı" geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir (Aslan, 2004, s.56).

Muhasebede uyumlaştırma ve standartlaştırma faaliyetleriyle amaçlanan ekonomik olarak birbirlerine bağımlı hale gelen ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasıdır (Nobes ve Parker, 1998, s.66). Özellikle, sermaye piyasalarına yatırım yapan yatırımcıların, yatırım kararlarını verirken, ülkeler arası karşılaştırma yapma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Karşılaştırma ihtiyacı sadece olası yatırımcılar için değil işletme ile ilgili tüm bilgi kullanıcıları için gerekli bir ihtiyaca dönüşmüştür. Bu karşılaştırma yapılırken yararlanılan en önemli kaynak finansal raporlardır. Finansal raporlardaki bilgilerin karşılaştırılabilmesi için benzer ilkelerle hazırlanmış olması gerekir. Bu nedenle her ülkede farklı olan muhasebe uygulamalarının uluslararası düzeyde uyumlu hale getirilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Bu gereksinimlerin neticesinde, muhasebe alanında standartlaşma çabaları öncelikle ülke düzeyinde başlamış ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya gibi ülkeler bu çalışmalarda öncü olmuştur (Şensoy, 2008s., 1).

İkinci dünya savaşından sonra yaşanan gelişmeler Avrupa Birliği (AB) kuruluş sürecini başlatmıştır. AB'nin en büyük kuruluş amaçlarından biri ortak bir pazar yaratarak AB üyesi ülkelerin refah seviyesini artırmak, alt amaçlarında ise muhasebe gibi alt sistemlerde uyumlaştırma sağlamaktır (TÜRMOB, 2004, s.18). Bu amaçla Birlik, üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak üzere dördüncü (1978), yedinci (1983) ve sekizinci (1984) yönergeleri yayımlamıştır (Bostancı, 2002, s.6). Bu alanda yapılan düzenlemelerin devamında Uluslararası Muhasebe Standartları geliştirilmiş ve AB 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS-UFRS) uygun hazırlanmasını zorunlu hale getirmiştir (TÜRMOB, age, s.18).

Avrupa Birliğine tam üye olmayı amaç edinen ve uluslararası sermaye piyasalarında yerini almak isteyen Türkiye de bu uyumlaştırma çabalarını benimseyerek gerekli adımları atmıştır. Türkiye de muhasebe alanında standartlaşma çabaları daha eski tarihlere dayanmakla beraber, uluslararası muhasebe standartlarına uyum açısından yapılan nihai çalışma 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebeciler Odası Başkanlığı (TÜRMOB) bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yapılmıştır. Kurul, denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte

sunulabilmeleri için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere başlatılmıştır (Başpınar, 2008, s.50).

Bu gelişmelerin devamında, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde kurulmuş ve bu kurul TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır. Bu gelişme ile birlikte Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çıkarılan Seri XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ile 1.1.2005 tarihinden itibaren Menkul Kıymetler Borsasında kayıtlı şirketlere TFRS'lere göre işlem tesis etmek zorunlu hale getirilmiştir. Ancak standartlara uyma zorunluluğu sadece SPK'ya bağlı bulunan sınırlı sayıda şirkete getirilmiştir.

Ancak, 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 69'uncu maddesinden itibaren; yıl sonu finansal tablolarının Türkiye Finansal Muhasebe Standartlarına uyularak düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Yeni TTK hükümlerinin tamamı 2013 yılında yürürlülüğe girmiş olacak ve böylece Türkiye'de faaliyet gösteren şirketler 31.12.2013 tarihli mali tablolarını TFRS'ye uygun olarak raporlayacaktır.

1.1. Problem

Muhasebenin temel amacı işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının tümüne yararlı bilgiler sunmaktır. Bu bilgilerin sunulması ancak finansal raporlama ile mümkündür ve işletme faaliyetlerini ortaya koyan temel finansal tablolar Bilanço ve Gelir Tablosudur. Bilançoda yer alan varlıkların ve kaynakların doğru ve gerçek biçimde sunulabilmesi için bu kalemlerin uygun değerleme ölçütleri ile değerlenmesi esastır. Ekonomik varlık ve kaynaklar ile mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilebilmesi için ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilme kavramına uyulması gerekir. Varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değerin

belirlenmesi işlemi, muhasebenin en kapsamlı ve sorunlu alanı olan "değerlemenin" konusunu oluşturmaktadır.

Değerlemenin amacı, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir (Kırca, 2007, s.4). Varlık ve kaynakların işletmeye girdiği tarihteki değeri çoğunlukla cari değerini yansıtmaktadır. Ancak, izleyen dönemlerde ekonomik hayattaki değişmeler, teknolojik gelişmeler, varlığın kullanımı gibi nedenlerden dolayı finansal tablolarda yer alan varlıkların tarihi maliyetleri ile dönem sonu itibariyle cari değerleri birbirinden farklılaşabilmektedir. Muhasebede işlem ve olayların maliyet esasına göre kaydedilmesi, çoğu zaman kayıtlar ile gerçek durumun birbirinden farklı olmasına, bu durum ise tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların, işletmelerin gerçek durumunu yansıtamayacağı yönünde kaygılara neden olmaktadır (Akbulut, 2008, s.2). Muhasebe biliminde bu kaygıları giderebilmek amacıyla çeşitli değerleme ölçütleri geliştirilmiştir.

Ancak, farklı yasal uygulamalara dayalı olarak farklı değerleme ölçütlerine göre hazırlanan mali tablolarda sunulan varlıkların değerlemesinde birbirinden farklı ölçüt ve esasların kullanılması bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin de farklılaşmasına neden olmakta ve bu durum doğrudan dönem karını etkilemektedir. Vergi kanunlarında değerlemeye vergi matrahının belirlenmesi açısından bakıldığı için, çoğu zaman vergi kanunlarındaki değerleme hükümleri ile muhasebe kuramındaki değerleme ölçütleri arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Akbulut, age, s.2).

Meslek mensuplarının ilgili tebliğde belirtilen kuruluşlar hariç diğer tüm kuruluşlarının muhasebe işlemlerinde uymakla yükümlü oldukları 3568 sayılı kanuna bağlı olarak çıkarılan 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) değerleme ölçütlerinin ayrıntılı bir şekilde belirlenmemesi ve tebliğin Maliye Bakanlığının gözetiminde yasalaştırılması değerleme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yerine getirilmesine neden olmuştur.

Kanunda değerlemenin tanımı yapılmış, değerleme ölçütleri anlatılmış ve iktisadi kıymetlerin hangi değerleme ölçüsüne göre değerleneceği tek tek açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu 258. maddeden itibaren değerleme ile ilgili hükümlerin çok ayrıntılı incelenmesi, MSUGT değerleme ile ilgili hükümlerde çok ayrıntıya inilmemesi meslek mensuplarına ek bir yük getirmemiştir. Ayrıca mevcut Türk Ticaret Kanununda da bu doğrultuda bir hüküm bulunmadığından meslek mensuplarına değerleme konusunda yön verecek tek kanuni uygulama vergi kanunları çerçevesindeki hükümlerdir. Bu durum, vergi denetimine tabi olan işletmelerde mali karın tespitinde kolaylık

sağlamakta, ancak meslek mensuplarının muhasebe kayıtlarında vergi odaklı bir değerleme ve kayıt sistemi benimsemelerine yol açmaktadır.

13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6012 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun 69.madde a.bendine göre işletmelerin bilanço ve gelir tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS)[1] uygun olarak hazırlanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu zorunluluk, meslek mensuplarını bir yandan MSUGT göre mali tablo hazırlamak ve vergi kanunlarına uygun beyanname düzenlemek, diğer yandan da TFRS'lere uygun mali tablo hazırlayıp sunmak durumunda bırakmaktadır.

TFRS'lerde ise, değerleme ile ilgili konular (VUK'da olduğu gibi) herhangi bir standartta toplu olarak açıklanmamıştır. Bunun yerine uluslararası muhasebe standartlarında "Finanssal Tabloların Hazırlanıp Sunulmasına İlişkin Genel İlkeler" de ve Türkiye'de bunun paralelinde TMSK tarafından hazırlanan 16.01.2005 tarihli 25702 sayılı Resmi Gazetede "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ" de değerleme ölçüleri ve yöntemleri tanımlanarak açıklaması yapılmıştır. Değerlemeye ilişkin ilkeler ise, her standardın içinde, ilgili olduğu konuya ilişkin olarak açıklanmıştır.

TFRS ve ilgili muhasebe standartları değerleme konusuna ayrıntılı bir şekilde yer vermektedir. Bu durum, değerleme konusu mali tabloların tüm kalemleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bunların arasında en dikkati çekici olanları ise, varlıklarla ilgili değerleme ölçütlerinde ki yeniliklerdir. Bu yeniliklerin meslek mensupları için uyum sorunları ile birlikte bilgi eksikliğinden kaynaklı uygulama sorunlarını da beraberinde getireceği düşünülmektedir.

Türkiye'de muhasebe mesleğine yön veren tek kanun olan 1989 tarih 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" kanunu muhasebe mesleğini yerine getirenlere Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) denildiğini hükme bağlamıştır. Aynı kanun konu içerisinde kısaca meslek mensubu olarak ifade edilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görev ve yetkilerini tanımlamış bulunmaktadır. Bu kanunun 2. maddesinin a bendinde "Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" görevini yerine getirecek kişilerin bir işyerine

[1] Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) ile bir bütündür ve yeni çıkarılan standartların tamamı TFRS olarak çıkarılmaktadır. İşletmeler TMS/TFRS setinin tamamına uymak durumundadır. Bu set çalışma içerisinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak ifade edilmektedir.

bağlı çalışmayan SMMM'ler olacağı hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin b bendinde ise denetim faaliyetlerinin de hem SMMM'ler hem de YMM'ler tarafından yerine getirilebileceği hükme bağlanmıştır. 6102 sayılı TTK hükümleri de denetim açısından 3568 sayılı kanuna atıfta bulunmaktadır.

Mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanma ve denetim sorumluluğu SMMM'lere verildiğine göre Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Kanunlarında yer alan varlıkların değerlemesi ile ilgili uygulama farklılıklarının özellikle SMMM'lerin faaliyetlerini etkileyeceği düşünülmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesiyle ilgili standartların mevcut durumda esas alınan ve vergi kanunlarında yer alan (varlıkların) değerleme hükümleriyle karşılaştırarak TFRS'lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve TFRS'lere geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini belirleyerek geçiş sürecinde karşılaşılması beklenen sorunları tespit etmektir. Çalışmanın bu temel amacı doğrultusunda iki araştırma sorusu hazırlanmıştır;

a) SMMM'lerin TFRS'ler ile varlıkların değerlemesine ilişkin getirilen yenilikler hakkında bilgi düzeyini belirlemek,
b) SMMM'lerin varlıkların değerlemesine ilişkin TFRS'lerin uygulanmasında sorunlarla karşılaşılması halinde sorunları ortaya koymak.

1.3. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışma ile ilgili teorik bölümler kaynakça'da belirtilen makaleler, önde gelen araştırmacılar ve meslek örgütlerinin yayımladığı kitaplardan, elektronik veri tabanlarında yer alan konuyla ilgili akademik dergilerden ve ilgili kanun ve standartlardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Ayrıca, çalışma kapsamında; araştırmanın amacına uygun olarak Türkiye genelinde faaliyet gösteren 73 adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarına (SMMMO) kayıtlı muhasebe hizmeti veren meslek mensuplarından seçilen örnek kütleye bir anket uygulanmıştır. Uygulanan anket sorularıyla, meslek mensuplarının TFRS'lerle ilgili bilgi düzeyi ile varlıkların değerlemesi hususunda TFRS'lerin getirdiği yenilikler kapsamında bilgi düzeyi ölçülmüş, TFRS'lerle ilgili bilgi edinme kaynakları

anlaşılmaya çalışılmış, özellikle konuyla ilgili dünyada yaşanan sıkıntılar göz önüne alınarak, Türkiye'de TFRS'lerin kullanımı zorunlu hale geldiğinde ülke olarak gerekli alt yapının hazır olup olmadığı, muhasebe mesleği mensuplarına geçiş sürecinin etkileri ve yaşanması muhtemel olan diğer zorluklar ortaya konulmuştur.

1.4. Araştırmanın Bölümleri

Tez çalışması giriş ve sonuç bölümleriyle birlikte beş bölümü kuramsal açıklamalar ve bir bölümü de araştırma uygulamaları olmak üzere toplam altı bölümden oluşmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde *(giriş bölümü)*, genel olarak problemin tespiti, araştırmanın önemi, amacı, yöntemi ve araştırılmak istenen konular özet olarak açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Muhasebe Standartlarının tanımı, önemi, oluşturulma süreci, Dünyada ve Türkiye'deki gelişimi gibi çalışmanın alt yapısına ilişkin konular bilimsel olarak ortaya konulmuştur. Ayrıca bu bölümde uygulama çalışmasına dayanak yaratmak maksadıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulamaya geçilmesi ile birlikte dünyada yaşanan sıkıntılar detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bilanço varlık kalemlerinde önemli bir yer tutan; *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıkların* sunumu mevcut durum açısından MSUGT çerçevesinde, yeni durum açısında TFRS çerçevesinde incelenmiştir. Konu içerisinde ayrıca, TFRS'lerde özellik arz eden *varlıklarda değer düşüklüğü, iştiraklerden yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller* de açıklandığı şekliyle sunulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, *değerleme* konusu kurumsal olarak açıklandıktan sonra Vergi Usul Kanunda geçen değerleme hükümleri ile TFRS'lerde yer alan değerleme yöntemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde; işletme faaliyetlerinde önemli yer tutan *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıkların* TFRS'lerde yer alan değerleme ilke ve yöntemleri, vergi kanunlarındaki değerleme hükümleriyle karşılaştırılarak TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler ortaya konulmuştur.

Çalışmanın beşinci bölümünde, muhasebe meslek mensuplarından oluşan Türkiye genelinde örneklem kütlesine anket uygulaması yapılarak, muhasebe

mesleğinde çalışanların konuyla ilgili bilgi birikimleri, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler, uygulamaya yönelik hususlar ve değişim sonucu karşılaşılabilecek sorunlar irdelenmiş, ayrıca bu bölümde dünya ülkelerinde yaşanan sıkıntılar da göz önüne alınarak, TFRS'lere geçişte Türkiye'de yaşanacak olası zorluk ve uyum problemlerinin meslek mensuplarına etkileri ortaya konulmuştur.

Çalışmanın altıncı bölümünde ***(sonuç ve değerlendirme)***, önceki bölümlerde ortaya konulan bilimsel açıklamalar ve uygulama bölümünün sonuçları değerlendirilerek, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi konusunda getirdiği yenilikler ve muhasebe meslek mensuplarına etkileri ortaya konulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve uygulamalar oluşmuştur (Bostancı, 2002, s.1).

Muhasebe, geniş ve farklı kullanıcı kitlelerine, farklı amaçlarla kullanmaları maksadıyla finansal bilgi sağlayarak, ekonomik olaylarla sosyal çevre arasında ilişkilerin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olur ve bu bilginin 4 önemli işlevi vardır (Ireland, 2005, s.8);

a) Finansal bilgilerin; hesaplanması, sınıflandırılması ve kayıt edilme tekniklerini belirlemesi,

b) Finansal bilgilerin yasal ve kurumsal alt yapısını oluşturması,

c) Ekonomik ve yönetimsel problemlerin çözümüne yardımcı olması,

d) Yukarıdaki maddelere göre hazırlanan finansal raporların yorumlanmasını temin etmesi.

Başlangıçta milliyetçi bir kimliğe bürünerek ülkeden ülkeye farklı şekilde karşımıza çıkan muhasebe uygulamaları (Choi ve Mueller, 1978) özellikle yirminci yüzyılın son çeyreğinde yaygınlaşan küresel sermaye akımlarının etkisiyle ülkeler arasında dünya çapında finansal tabloların anlaşılması ve karşılaştırma yapılabilmesi için ortak bir muhasebe dilini zorunlu kılmıştır. Bunun sonucunda da Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ortaya çıkmıştır. Halen bir çok ülkede konuyla ilgili çalışmalar tüm hızıyla sürdürülmektedir. TMS ve TFRS'lerin başlangıç noktası da UMS ve UFRS'lerdir.

Çalışmanın bu bölümde Muhasebe Standartları ve sonrasında Finansal Raporlama Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de ki gelişimine değinilmektedir. Ayrıca bölümün sonunda UMS ve UFRS'lere geçişte dünyada yaşanan sıkıntılar ele alınmıştır.

2.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön gösteren genel uygulamalardır. Uluslararası finansal işlemlerde; karşılaştırabil, şeffaf ve güvenilir bir finansal raporlama sistemi yaratılması için gereklidirler. Muhasebede farklı uygulamalar değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlüklere yol açmaktadır (Sağlam, 2001, s.12).

Gelişen ekonomilerde yatırımların artması, ticaret ve üretimin büyük hacimlere ulaşması sonucu ticaret ve üretimin gerçekleşmesini sağlayan işletmeler, gerek sayısal gerekse yapısal olarak büyüme eğilimi göstermekte ve işletme faaliyetleri karmaşıklaşmaktadır. Buna paralel olarak işletmelerin muhasebe işlemleri de aynı ölçüde gelişip genişlemektedir. İşletmelerin yapılarında meydana gelen gelişmeler, işletme sahipleri ile işletme yöneticilerinin ayrı gruplar haline gelmiş olmaları, kamu otoritelerince uygulanan, firma üzerinde etki yaratan ve zaman içinde devamlı değişikliklere uğrayan politikalar ve diğer etkenler, muhasebenin önem kazanıp gelişmesinde ağırlığı olan öğelerdir (Berberoğlu, 2002, s.3).

Sosyal ve ekonomik koşullar, gelişen ekonomik yapı ile birlikte değişmekte, işletmelerin finansal yapılarının ve finansal işlemlerinin de çok yönlü olarak gelişmesine neden olmaktadırlar. Hacim ve çeşit olarak artan finansal olaylar, muhasebe uygulamalarında yeni kuralların oluşturulmasını zorunlu hale getirmektedirler. Bu bağlamda, muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar *İlkeler* ve *Temel Kavramlar, Standartlar, Politikalardır* (Tire, 2009, s.6).

Ergin'e göre (2002, s.48) bu unsurların birbirleriyle olan ilişkilerini piramit şeklinde varsayarsak, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri mali tabloların ortaya konulmasında piramidin temelini oluşturur. Muhasebe standartları, piramidin ortasında yer almaktadır. Piramidin tepesini ise muhasebe politikaları oluşturmaktadır. Bu üç unsur; doğru, tam, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir mali tabloların ortaya konulmasında etkilidir. Başka bir deyişle muhasebe standartları; belirlenmiş olan

muhasebe politikalarına ulaşmak için muhasebe ilke ve yöntemleriyle politikalar arasında bir köprü vazifesi yaptığı söylenebilir.

Ayrıca, muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları vasıtasıyla uygulamaya konulur (Acar 2004, s.28-29). Muhasebe standartları, gerek muhasebe işlemlerinde, gerekse mali tabloların hazırlanmasında, işletmeler tarafından yapılan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir.

2.1.1. Standartların Tanımı ve Amacı

Muhasebe standartları; muhasebe işlemlerinin yeterli ve tarafsız olarak gerçekleşmesini temin etmek için geliştirilmiş modellerdir ve sağladıkları rasyonel ve yansız finansal bilgi ve raporlar ile finansal bilgi kullanıcılarının doğru kararlar vermelerini sağlarlar (Trendscoaching centre, 2011, s.2).

Sundere (2002)' göre de muhasebe standartları muhasebenin önemli düzenleme araçlarıdır ve firma katılımcılarına (yöneticiler, kreditörler, yatırımcılar) bir çok finansal bilgi sağlarlar. Bu bağlamda muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir (Berberoğlu, 2002, s.4).

Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadırlar. Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır (Tire, 2009, s.7). Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır (Kiracı ve Köse, 2002, s.48). Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir.

Acar'a göre (2002, s.256) Türkiye'de ve uluslararası arenada oluşturulan muhasebe standartlarının amacı; finansal tablolarda şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali bilgi sunan bir mali raporlama sistemi oluşturmaktır. Böylece, altyapısı muhasebe standartlarıyla oluşturulmuş yüksek kalitede finansal raporlama yapılması halinde, o ülkedeki firmaların finansal muhasebe standartlarının değeri belirgin bir şekilde artmaktadır (Benston, 2003).

Muhasebenin uluslararası işlerde uygulanması ise, tüm ülkelerde aynı standartların kabul edilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu açıdan uygulanmaya başlanan

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'na kısa sürede tam uyum söz konusu değildir. Fakat uyum zorunluluğu her geçen gün artmaktadır ve gerek uluslararası ticarette, gerekse uluslararası birleşme ve rekabette finansal tabloların ve muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi, önemli yararlar sağlayarak, finansal raporların şeffaflığını ve karşılaştırabilirliğini artırmaktadır (Wulandari, 2004, s.10). Aksi takdirde, bir ülkenin kanunlarına istinaden hazırlanan finansal tablolar, diğer ülkelerdeki işletme ve işletme sahiplerine aynı bilgileri vermeyebilir. Bu durum, uluslararası alanda ticari faaliyetlerin geliştirilmesini engelleyebilir (Erdoğan, 2002, s.15).

Yazıcıya göre ise (2003, s.37) UMS, çok uluslu kazanç amaçlı kurum ve işletmelerin, uyguladıkları muhasebe tümlemlerinde değil, bundan sonraki mali tabloların ayrıca değerleme ve sunuşlarında asgari müştereklerde birlik sağlamak için oluşturulan ve her biri kendi içinde tutarlı bir bütündür; bunlara bir şey eklenmez ve bunlardan bir şey çıkartılmaz; bunlar, çok özenle hazırlanmış, kendi içlerinde tutarlı birer yazılı metindir.

UMS, birçok ülke tarafından uygulamaya konmuştur ve bu standartlar muhasebede ortak dil olma özelliğini yakalamak üzeredir (Erdoğan, age, s.15).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi Muhasebe Standartlarının en belirgin amacının, globalleşen dünyada *ortak bir muhasebe dili* yaratmak ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulan raporlarda tek düzenliliği sağlamak ve hatta anlamsal farklılıkları ortadan kaldırmak olduğu söylenebilir.

2.1.2. Standartlara Duyulan İhtiyaç ve Standartların Önemi

Muhasebenin, sermaye piyasasından ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonunu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe, benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak, belirli formlardaki mali tablo ve raporları ilgililere ulaştırmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli "Muhasebe Standartları" oluşturulması ve standartların uygulanması ile sağlanabilmektedir (Üstündağ, 2000, s.31):

Muhasebe standartlarının avantajları şu şekilde sıralanabilir (Ball, 2006, s.11):

- Muhasebe standartları; kesin, karşılaştırılabilir, doğru zamanlı finansal bilgi sağlar,
- Finansal raporların kalitesini artırır,

- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar,
- Uluslararası farklı muhasebe uygulamalarında farklılıkları en aza indirerek, uluslararası sermaye hareketlerini artırır,
- Finansal bilgilerin maliyetini azaltarak hisse senedi borsalarının etkinliğini artırır.

Konuyla ilgili Choi (2005) muhasebe standartlarının kullanılması beraberinde bir çok faydayı içermektedir. Bunların en önemlileri; şeffaflık, karşılaştırılabilir ve kaliteli finansal raporların hazırlanması ve bunun düşük maliyetle gerçekleşmesi, uluslararası yatırımcıların daha etkili yatırım kararları vermesi ve firmaların düşük maliyetle sermaye bulması sayılabilir.

Bir diğer görüşe göre; firmaların finansal sonuçlarının kolayca karşılaştırılabilmesi, tekdüzen muhasebe sistemine göre yapılan muhasebe uygulamalarının konseptsel çerçevede disipline edilerek, piyasadaki firmaların yakın takip edilmesi ve hatalı muhasebe uygulamalarının önüne geçilmesi olarak açıklanmaktadır (Eliot &Eliot, 2009).

Ayrıca, muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların kullanıcıları arttıkça, işletme yapıları karmaşıklaştıkça ve çok ulusluluk artıkça muhasebe standartlarının önemi de artmaktadır. Muhasebe bilgilerini hem muhasebeciler hem de iç ve dış denetçiler kullanmaktadırlar.

Muhasebe Standartlarının bir diğer önemi ise; Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemeler durumundaki standartlar, muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Muhasebe standartları ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanmaktadır.

Konuyla ilgili Berberoğlu (2002, s.4-5) muhasebe standartları; işletmelerin, mali kaynaklarını idare edebilme becerisine, yani finansal performansını çeşitli dönemler itibariyle aynı bazda karşılaştırılabilir bir şekilde izleyebilme, ileriye doğru vizyon ve misyonlarına uygun olarak planlama yapabilme ve bu planlar ile fiili durumu karşılaştırabilme şansını elde etmesine yardımcı olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi standartlar; muhasebe meslek mensuplarına, işletme sahiplerine, denetim elemanlarına ve finansal tablo kullanıcılarına bir çok yararlar sağlamaktadır.

2.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri

Muhasebe standartlarının oluşturulma yöntemleri ülkelerin seçtiği muhasebe modeline bağlı olarak değişkenlik göstermekle birlikte, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olduğundan, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmiştir (Akgül ve Ataman, 2004, s.5).

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi, standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle doğrudan ilişkilidir (Üstündağ, 2000, s.31).

Muhasebe standartlarının oluşturulması; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör tarafından düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ya da kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi olmak üzere üç şekilde olmaktadır.

2.1.3.1. Standartların Yasama Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartları yasama yoluyla, kanunlar, direktifler vb. düzenlemeler şeklinde yapılarak uygulanabilir (Sağlam, 2006, s.5).

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulamasında yaptırımlar getirmektedir ve muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olmaktadır (Üstündağ, 2000, s.32). Örneğin AB'de muhasebe standartları bu şekilde Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir (Sağlam, 2001, s.15).

Görüldüğü gibi bu yöntemde hükümetler; standartları, para ve maliye politikası araçları olarak kullanabilmekte ancak beraberinde de pek çok sakınca getirmektedir. Son yıllarda bu yöntemle standartların oluşturulması tercih edilmemektedir.

2.1.3.2. Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması

Muhasebe standartları özel sektör düzenleyici kuruluşlarının önderliğinde de oluşturulabilmektedir (Timeşenko, 2007, s.6) ve özel sektörce oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve

birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde bulundukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır.

Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi "uzlaşma arayışı" olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar (Gökçen ve diğerleri, 2006, s.2). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerika'da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Accounting Principles Board (APB/ Muhasebe Prensipleri Kurulu) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir (Sağlam, age, s.16). Türkiye'de ise, yapılan çalışmalara öncülük eden meslek örgütlerinin başında TÜRMOB bünyesinde kurulmuş bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu / TMUDESK gelmektedir.

Standartların özel sektör düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılması geniş bir katılım sağladığı ve ihtiyaçların karşılanmasında daha etkili olabileceği öne sürülmektedir. Ancak özel sektörün çoğu zaman kar rasyosuyla hareket etmesi beraberinde bazı sakıncaları da getireceği açıktır.

Muhasebe standartlarının hem yasama yoluyla belirlenmesinde hem de özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesinde dezavantajlar ve birbirlerine üstülük sağlayan avantajlar bulunmaktadır. Bu durumda ortak bir anlayış ile düzenlemelere gidilmesi en faydalı yöntem olacağı değerlendirilmektedir.

2.1.3.3. Standartların Kamu Sektörü Tarafından Yetkilendirilen Kuruluş Tarafından Oluşturulması

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir (Elitaş, 2010). Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD'de bu yöntem uygulanmaktadır ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (Securities Exchange Commission - SEC) devretmiştir (Bostancı, 2002, s.74).

Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel

alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmaktadırlar. ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standarts Board - FASB)'da aynı yöntemi izlemektedir (Üstündağ, 2000, s.35).

Başpınar, (2010, s.43), FASB'ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlardan ilki; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi, ikincisi ise, "Due process (doğrudan katılımcı süreç)" sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.

Yukarıda belirtilen temel dayanakları gerçekleştirebilmek için tipik bir FASB Finansal Muhasebe Standardı Bildirisinin evrimi aşağıdaki adımlardan oluşur (Şensoy, 1997, s.36-37).

a) Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır,

b) Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir görev gücü (task force) oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,

c) FASB'ın teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır,

d) Bir araştırma taslağı hazırlanır ve açıklanır,

e) Genellikle taslağın açıklanmasından 60 gün sonra bir kamuya duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,

f) Kurul kamuoyundan alınan tepkileri irdeler ve değerlendirir,

g) Kurul yaklaşımları mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir "exposure draft (eleştiriye açık taslak metin)" hazırlar,

h) Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra kurul alınan tüm tepkileri değerlendirir,

i) Bir komite kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gerekli düzeltmeleri yapar,

j) Kurul tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metine son şeklini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapar.

Görüldüğü gibi bu yöntemle standart oluşturulması uzun bir prosedürler zincirini gerektirmekte, ancak ortaya çıkan metinler geniş bir katılımın sonucunda oluştuğundan tüm kesimlerin standart üzerinde görüş birliğine varması sağlanmaktadır.

Benzer olarak Avustralya'da standart oluşturma bir gözetim kuruluna bırakılmıştır. Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliğleri ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) bu kapsamdadır (Sağlam, 2001:17) ve 16.03.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete

yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile bu yetki TMSK'ya verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi muhasebe standartları oluşturmada, kullanılan yöntemlerin birbirlerine göre avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Standartlar oluşturulurken yeteri kadar bağımsız ve geniş bir toplumsal katılımın sağlanması ve oluşturulan standartların devlet tarafından konulan yaptırımlarla desteklenmesinin uygun bir hal tarzı olacağı değerlendirilmektedir.

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin sayısının artması ve sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler muhasebe uygulamalarına da yansımış, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama farklı bir boyut kazanmıştır.

Ülke ekonomileri arasında sınırların kalktığı, sermayenin serbestçe dolaştığı bir dönemde ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamaları ve farklı finansal raporlama yaklaşımları sorunları da beraberinde getirmektedir (Ireland, 2005, s.19). Bu sorunların basında da, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği gelmektedir. Bu sorun, benzer işletme faaliyetlerinin aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, tutarlı, anlaşılır, gerçeğe uygun bilgilerin üretilmesi, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır (Purvis ve diğerleri, 1991, s.27).

Dünyada muhasebe standartlarının en önemli dayanağını ABD ve AB ülkelerindeki gelişmeler oluşturmaktadır. Bu bölümde ABD ve AB'deki gelişmeler incelendikten sonra Türkiye'deki muhasebe standartlarıyla ilgili gelişmeler ortaya konacaktır.

2.2.1. ABD'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Muhasebecilik mesleği ile ilgili modern finansal çağ, ABD'de SEC (Securities Exchange Commission/ Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) tarafından başlatılmıştır (Bateman & Co., 2011, s.1). ABD'de muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenlemeler, 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile hüküm altına alınmıştır (Timeşenko, 2007, s.8). ABD sermaye piyasası düzenleyici kurulusu olan SEC, 1933 Yasası'nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası ile SEC, her iki yasa ile

öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi verilmiştir (Evci, 2008, s.7) . SEC kuruluşundan itibaren muhasebe konusunda bazı düzenlemeler yapmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir (Üstündağ, 2003, s.4). Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA).

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar ve faaliyetleri açısından üç döneme ayırmak mümkündür (Şanlı, 2002). Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı ve "1939-1959 yılları arasında etkin faaliyet gösterdiği AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure -CAP)" ve "1959-1973 yılları arası etkin faaliyet gösteren Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)" dur (Başpınar, 2005, s.43). Bu kuruluşların faaliyetleri aşağıda tek tek açıklanmıştır.

2.2.1.1. 1939-1959 AICPA- CAP Dönemi

1887 yılında kurulan Amerikan Kamu Muhasebecileri Derneği, 1916 yılında yerini Kamu Muhasebeciler Enstitüsü'ne bırakmış ve 1917 yılında isim değişikliği ile Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü adını almıştır (Şensoy, 2009, s.19). 1921 yılında Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Topluluğu kurulmuş ve tüm eyaletlerin bir araya geldiği bir federasyon olmuştur. Topluluk 1936 yılında söz konusu enstitüye dönüştürülmüş ve gelecekteki üyelerinin sadece Yetki Belgeli Kamu Muhasebecilerinden (Certified Public Accountants / CPA) oluşmasına karar verilmiştir. 1957 yılında ise isim değişikliğine giderek AICPA adını almıştır (TÜRMOB, 2004, s.4).

AICPA'ne bağlı uzmanlar bu dönemde sermaye piyasasına hisse senedi ihraç eden şirketlerin, yıllık finansal tablolarını uzun süre yasal bir zorunluluk olmadan incelemişlerdir (Yılmaz, 1994, s.4)

AICPA-CAP Muhasebe Prosedürleri Komitesi, AICPA tarafından 1936 yılında kurulmuş ve 1939 yılında yeniden yapılandırılarak daha düzenleyici bir rol üstlenmiştir. 1939 yılından önce, ABD muhasebe meslek örgütlerinin, muhasebe konusunda aktif

olmalarına karşın, belli bir standardizasyona ulaşılmasında başarısız olmuşlardır. SEC tarafından 1938 yılında, şirketlerin finansal hareketlerinin kayda alınmasında, uygulanan muhasebe kurallarının önemli bir dayanağa sahip olması kriteri getirilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda, SEC tarafından kabul görülecek bir düzenleyici otorite kurulmaması halinde, muhasebe standartları oluşturulması rolünün bir devlet kurumu olan SEC tarafından üstlenileceği anlaşılmış, bu nedenle, CAP tarafından 1938 ile 1959 yılları arasında, uygulamalara destek sağlamak üzere 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni (Accounting Research Bulletins / ARB) yayımlamıştır (Bateman & Co., 2011, s.1). CAP, çalışmalarını spesifik muhasebe konularına yönlendirmiş ve bir çok sorunlu uygulamaya çözüm getirmiştir. APB Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB/ Accounting Principles Board), çoğu alanda alternatif uygulamaların kabul edilmesi eğilimi göstermiş, ancak, muhasebe uygulamalarındaki farklılık problemi ile mücadele etmedeki başarısızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin belli yazılı kurallara bağlanmamış olması, CAP'in ortadan kalkmasına neden olmuştur (Taylor ve Turley, 1986, s.169). Bu dönemden sonra Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB/ Accounting Principles Board) dönemi başlamıştır.

2.2.1.2. 1959-1973 APB Dönemi

1959 -1973 döneminde etkin olan Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB/ Accounting Principles Board), 1959 yılında, AICPA tarafından, CAP'in yerine kurulmuştur, kurulun amacı, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin yazılı olarak ifade edilmesi, aynı konuda görülen farklı muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların giderilmesi ve üzerinde henüz anlaşma sağlanmamış ve çözüm bekleyen konuların tartışılmasının sağlanmasıdır (Tokay, 1987, s.62).

APB'nin kurulmasıyla birlikte, APB'ye destek olmak ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin geliştirilip yayımlanmasını sağlamak üzere, AICPA bünyesinde ayrı bir Muhasebe Araştırma Bölümü (Accounting Research Division) de oluşturulmuştur. APB tarafından 14 yıl içerisinde 31 adet yeni standart yayımlanmıştır (Bateman & Co., 2011, s.2).

1960'ların sonuna doğru, daha karmaşık bir hale gelen iş çevreleri nedeniyle part time çalışan komiteler yüksek kalitede muhasebe standartları geliştirmek için yetersiz kalmış, içerisinde yatırımcıların, kreditörlerin ve gönüllülerin bulunduğu daha bağımsız kurullar tarafından standartların oluşturulması maksadıyla, AICPA tarafından tam

zamanlı çalışan FASB (Financial Accounting Standarts Board) 1973 yılında kurulmuştur (Bateman & Co., age, s.2).

2.2.1.3. 1973-2012 FASB Dönemi

Bu dönemde sonra ABD'de GAAP'leri (Generally Accepted Accounting Principles/ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) oluşturma yetkisine aşağıdaki iki kuruluş sahip olmuştur. Bunlar (FASB, 2011);

- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB/Financial Accounting Standarts Board),
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB/ Government Accounting Standards Board).

GASB, eyalet ve yerel yönetimlerin raporlama konuları ile ilgili standartlarına eğilirken, FASB, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını sunan tüm şirketler için muhasebe standartları yayımlamıştır (FASB, 2011).

FASB, 1973 yılında kurulmuştur. Her biri 5 yıl için seçilen ve iki kez seçilmenin mümkün olduğu 7 üyeden oluşmakta ve kırka yakın çalışanı bulunmaktadır. Kurul, Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation- FAF) tarafından finanse edilmektedir (Sayar ve Üstündağ, 2010). Kurulun görevi, denetçi ve bilgi kullanıcılarına yol gösterici finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve geliştirmektir (Bostancı, 2002, s.3-4).

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concept" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeyi, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir (Bragg, 2002, s.28).

ABD'de yapılan çalışmalara ek olarak, devlet tarafından kurulan Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu (Cost Accounting Standards Board), ulusal savunma ve diğer devlet ihalelerinde kullanılacak maliyet standartlarını belirlemektedir. Federal Vergi Dairesi (Internal Revenue Service / IRS)'nin de muhasebe uygulama ve yöntemleri üzerinde etkisi olmaktadır. Ayrıca akademisyenlerden oluşan Amerikan Muhasebecileri Derneği (American Accounting Association) muhasebenin kuramsal konularıyla ilgili yayın ve çalışmalar yaparak katkıda bulunmaktadırlar (Tokay, 1987,

s.66). Ancak ABD'de muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektörün etkinliği tercih edilmektedir (Berton ve Schiff, 1990, s.212).

FASB tarafından 2002 yılından itibaren US-GAAP'ların UFRS'lere uyum çalışmalarına bölüm 2.2.2.3'de değinilmiştir.

2.2.2. Avrupa Birliğinde (AB) Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Avrupa Birliği üye devletleri kendi ülkeleri bazında hazırlayıp uyguladıkları muhasebe sistemlerini ve buna bağlı olarak muhasebe standartlarının uyumlaştırma faaliyetlerini topluluk içinde yayımladıkları *yönergelerle* sağlamaya çalışmışlardır. Bu bakımdan AB'de UFRS'lerin gelişimi, muhasebenin uyumlaştırılması ve yakınsama çalışmalarını bu direktifler doğrultusunda incelenmesi daha faydalı olacaktır.

Avrupa Birliğinde Muhasebe Hukukunu ilgilendiren konular AB üyesi ülkelerin şirketleri arasında rekabet eşitliği sağlayacak şekilde ele alınmış ve muhasebe alanında çeşitli direktifler yayımlanmıştır. Direktifler, üye ülkeler tarafından belirli bir süre içinde kendi iç hukuk düzenlerini uyumlaştırmaları gereken yasal enstrümanlardır (Bostancı, 2002, s.6).

1978 yılında Avrupa Birliğinin 4. direktifini, 1983 yılında ise 7.direktifini yayınlaması ve 1990 yılında Avrupa'da muhasebe stratejisinin değişmesi Avrupa Birliği'nde uyumlaştırmanın uluslararası süreçte daha aktif rol alması konularını ön plana çıkarmıştır (Blake vd., 1998, s.5).

Bunlardan 25.07.1978 tarihinde yayımlanan *Dördüncü Direktif*, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi; 13.07.1983 tarihinde yayımlanan *Yedinci Direktif*, ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi ve 10.04.1984 tarihinde yayımlanan *Sekizinci Direktif* ise ortaklıkların mali tablolarının yasal denetiminden sorumlu kişilerin (muhasebe meslek mensuplarının) nitelikleri ile ilgilidir (Bostancı, age, s.6). Fakat özellikle 90'lı yıllardan sonra etkisi artan küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile yeni bir durum ortaya çıkmıştır (Sakin, 2003, s.5). Pazar merkezli ekonomiler ve özelleştirmeye doğru olan yönelimler uluslararası çaplı sermaye pazarları ihtiyacını gündeme getirmiştir. Yatırımcılar kendilerine kurumsal performansları değerleyebilecekleri ve alternatif yatırım fırsatlarını görmelerine yardımcı olacak bilgileri istemektedirler (Fiscer vd., 1993, s.18).

AB muhasebe direktifleri, AB içinde muhasebe uygulamalarına esas teşkil etmekle beraber, gelişen koşullara uyum sağlayamamıştır. Dördüncü ve yedinci

yönergelerde uzun bir süre değişiklik yapılmamış ve bazı konular direktiflerin dışında kalmıştır. Özellikle ulusal sermaye pazarlarında fon ihtiyaçlarını yeterli derecede karşılayamayan AB şirketleri, uluslararası pazara açılırken çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır (Sakin, age, s.5).

Bu sorunların önüne geçebilmek için Avrupa Komisyonu yeni arayışlara yönelmiş ve bu doğrultuda 1995 tarihli "Muhasebe Uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni Bir Strateji" (COM/95/805) baslıklı tebliğ AB standartları ile UMS/UFRS uyumunu amaçlayan ve üye devletlerin küresel oyunculara UMS/UFRS ile uyumlu konsolide hesaplar hazırlamalarına izin vermelerini tavsiye eden bir düzenleme olmuştur (Evci, 2008, s.9). Bu düzenleme ile AB'nin muhasebe standartlarının harmonizasyonunda yeni stratejisi belirlenmiştir. AB kendi ortak pazarının etkinliğini artırabilmek için karşılaştırılabilir finansal tablolara ihtiyaç duyarken IASB (International Accounting Standards Board/ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) de oluşturduğu standartları uygulayabileceği yasal bir zemin aramaktaydı. AB'nin yeni stratejisi, Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlenmesinde IASC[2] (International Accounting Standards Committee/ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve IOSCO (International Organisation of Securities Commissions/ Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe standartları (UMS) ile uyumlu hale getirilmesi yönünde olmuştur (Aksoy, 2005, s.188).

Daha sonra, sürekli gelişen ve değişen ekonomik koşullara cevap verebilmek için AB'nin muhasebe alanında yeni düzenlemelere gitmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. 2000 yılında yapılan Lizbon zirvesi ile bu konuda esas gelişme başlamıştır. Bu zirvede alınan Finansal Eylem Planı'nın hayata geçirilmesine yönelik çabaların artırılmasıyla beraber AB'de uluslararası muhasebe standartlarının uygulama alanı bulduğu süreç başlamıştır.

Bu çalışmaların sonucunda, AB komisyonu tarafından 2000 yılında "AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek" baslıklı tebliği kabul etmiş ve bu tebliğ ile 2005 yılından itibaren, banka ve sigorta şirketleri de dahil hisse senedi borsalar ve teşkilatlı piyasalarda işlem gören halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarını UMS/UFRS ile uyumlu hazırlanması ve muhasebe standartlarının bütün üye ülkelerde aynı biçimde uygulanması yönünde karar alınmıştır (Aksoy, age, s.188). Bu kararla,

[2] 2001 yılında yeniden yapılanmaya giden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını almıştır.

borsaya kayıtlı (7.000'den fazla olan) bütün AB şirketlerinin 2005'den sonra konsolide finansal tablolarını UMS ile uyumlu hazırlamaları, muhasebede harmonizasyona çok büyük bir katkı teşkil etmektedir (Rosner, 2002, s.26). Ancak daha sonra Fransa ve Almanya'nın zorlaması ile kote edilmiş borçları olan şirketler ve uluslararası kabul görmüş GAAP (US GAAP) kullanan şirketler için IFRS'ye adaptasyonun 2007'ye kadar ertelenmesi konusunda öneride ilave değişiklik yapılmıştır (Kennard ve Witmer, 2005)

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi AB, başlangıçta kendi üye ülkelerinin muhasebe sistemlerini uyumlaştırmaya çalışmış ancak gelişen küreselleşme hareketleri ve bunun sonucunda artan uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri, topluluk dışı ülkelerle de muhasebe sisteminin entegrasyonunu gerektirmiştir.

Bu kapsamda AB'nin muhasebe standartlarının harmonizasyonunda önemli rol oynayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) ve Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO)'nun yaptığı çalışmalara aşağıda ayrıca değinilmiştir.

2.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan profesyonel muhasebe kuruluşlarının bir araya gelmeleriyle, esas yapısı 1973 yılındaki anlaşma ile kararlaştırılmış olan IASC; yapıya, önderliğe, mali duruma ve birleştirme komitelerine dikkat etmektedir (Camfferman ve Zeff, 2007, s.61). 1983 yılından itibaren ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-International Federation of Accountants) üye tüm profesyonel organlar da IASC üyeliğine dahil olmuşlardır (Epstein ve Mirza, 2000, s.9).

Kurul ilk standardını 1975 yılında yayımlamıştır. Uluslararası muhasebe Standardı (UMS) olarak adlandırılan bu standartlardan 41 tanesi yayımlanmış ve bazıları zamanla güncelleştirilmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır (Hines, 2007, s.8-9). 2001 yılında yeniden yapılanmaya giden IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını almıştır ve bu kurulun çıkaracağı standartlar da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılmıştır (Sakin, 2003, s.6).

IASB'nin kendi statüsünde belirtilen amaçları şunlardır (International Accounting Standarts, 2000, s.31; Gökdeniz, 1996, s.2) :

- Kamu yararına, finansal tablolarda ve diğer bazı finansal raporlarda bilgilerin şeffaf, kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır, yüksek kalitede ve yaptırımı olan global muhasebe standartlarının geliştirilmesini sağlamak,
- Bu standartların kullanımı ve uygulanmasını sağlanmak,
- Yüksek kalitede çözümler üretilebilmesi amacıyla ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını olabildiğince benzer hale getirmek.

Merkezi Londra'da bulunan kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmeyi amaç edinmiştir. Ayrıca ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya çapında aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını hedef edinmektedir (IASB, 2010).

Anlaşılacağı gibi kurulun temel amacı, muhasebe standartlarının dünya çapında uygulanabileceği evrensel bir muhasebe standardı seti ortaya çıkarmaktır.

1980'lerin ikinci yarısından itibaren IASB, bir işletmenin finansal tablolarını diğer bir işletmenin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğine önem vermiştir. Bu sebeple IASB standartlarda yer alan seçenekleri, karşılaştırılabilirlik ve gelişim projesi adı verdiği bir proje ile azaltmaya başlamıştır ve özellikle karşılaştırılabilirlik konusunda IASB'nin 90'lı yıllarda gösterdiği çalışma ve standartların kalitesinin artırılması ve bu dönemde AB'nin kendi muhasebe politikasında köklü bir revizyon ihtiyacı hissetmesi ve bu yönde çalışmalara başlaması AB ile IASB'nin hedeflerinin kesişmesine yol açmıştır (Janouskova, 2003, s.6).

IASB, yayımladığı standartların ülkeler tarafından kabul görmesi konusunda hiçbir yaptırıma ve yetkiye sahip değildir, ancak bir çok ülke dünya çapında tek bir finansal muhasebe kurallar setine göre faaliyette bulunmanın faydalarını göz önüne alarak, UMS ve UFRS'leri kullanmaya başlamıştır (Hines, 2007, s. 8).

Kurul, halen 112 ülkeden 153 üyesi olan kuruluş, ulusal standart belirleyici kuruluşlar, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi hükümetler arası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışmaktadır (Yazıcı, 2003, s.37).

Günümüzde, 8'i u UFRS ve 30'u UMS olmak üzere toplam 38 adet standart yürürlüktedir. UMS/UFRS'lerin borsada işlem gören şirketler tarafından yerel raporlamada kullanımı ile ilgili olarak Deloitte'in Mart 2008 tarihi itibariyle 164 ülkede yaptığı araştırmanın sonuçları Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1

UMS/UFRS'nin Dünya'da Kullanımı

	ÜLKE SAYISI
UMS/UFS'ye Yasal Zorunluluk Dışında Kabul Gördüğü Ülke Sayısı.	26
UMS/UFRS'ye Yasal Zorunluluk Dışında Kabul Görmediği Ülke Sayısı.	35
UMS/UFRS, Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunlu Olan Ülke Sayısı.	7
UMS/UFRS, Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler İçin zorunlu Olan Ülke Sayısı.	81
Borsanın Olmadığı Ülke Sayısı.	15
TOPLAM	**164**

Not:UFR Cep Kitapçığı, Deloitte Yayınları, 2008, s.16-22. http://www.deloitte.com/view/tr_TR/index.html, isimli çalışmadan alınmıştır. (Erişim Tarihi: 05. 10. 2009).

UMS/UFRS, araştırmaya konu olan ülkelerin %51'inde borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunlu olarak kullanılmaktadır. %0.4'ünde ise borsada işlem gören bazı şirketler için zorunlu olarak kullanılmaktadır. Yine bu ülkelerin % 16'sında UMS/UFRS'nin kullanımına izin verilmekle birlikte yasal bir zorunluluk söz konusu değildir. Ülkelerin %22'sinde ise UMS/UFRS'nin kullanımına izin verilmemiştir. Araştırmanın yapıldığı 164 ülkeden 15'inde borsa yoktur. Bunlardan 8'inde UMS/UFRS kullanılabilmektedir. Kalan 7'sinde ise ya ülkenin kendi ulusal genel kabul görmüş standartları ya da Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) kullanılmaktadır. Genel olarak yasal zorunluluk dikkate alınmadığında, UMS/UFRS araştırmaya konu olan ülkelerin %70'inde (114 ülkede) kabul görmüştür (Demirel, 2009, s.8).

2.2.2.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

Sermaye piyasalarının globalleşmesi çerçevesinde, özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmıştır. Bunun sonucu olarak 1983 yılında, yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan IOSCO (International Organization Of Securities/ Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)'nun amacı, uluslararası fikir birliği geliştirmek, döviz

bilgisi sağlamak, yatırımcının korunması amaçlı standartlar geliştirmektir (Stanko, 2000, s.22). IOSCO bünyesindeki çeşitli çalışma grupları, farklı menkul kıymet piyasaları konuları üzerinde çalışmaktadır.

Günümüzde IOSCO, sermaye piyasaları için uluslararası standart koyucu olarak kabul edilmektedir. Organizasyon, geniş üye kitlesi ile dünya sermaye piyasalarının %90'ından fazlasını düzenleme altına almıştır. IOSCO sermaye piyasalarını düzenleyici kuruluşlar için dünyanın en önemli uluslararası işbirliği forumudur. Organizasyonun üye sayısı devamlı olarak artmaktadır (IOSCO, 2010).

IOSCO teknik komitesi 1989 yılında, uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulmasında[3] IASC'nin çalışmalarını destekleme kararı almıştır. 1995 yılında IOSCO'nin yıllık toplantısında kabul edilen anlaşmayla, IOSCO ve IASC uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartları üzerinde anlaşmışlardır (Berberoğlu, 2002, s.36). Ayrıca, IOSCO ile IASC'nin üzerinde anlaştığı "Core Standart Project" (Temel Standartlar Projesi), 1999 yılında IASC tarafından tamamlanmış ve 2000 yılında IOSCO Teknik Komitesince değerlendirilerek uluslararası ihraçlarda ve kayda almalarda kabul edilmesi yönünde karar verilmiştir. IOSCO ve IASC'nin bu ortak çalışmaları muhasebede harmonizasyon konusunda dönüm noktası denilebilecek bir gelişmedir (Üstündağ, 2000, s.52).

2.2.2.3. USA GAAP ve UFRS'lerin Uyumlaştırılması

Uluslararası alanda geçerliliği olan iki muhasebe seti bulunmaktadır. Bunlardan ilki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve AB'de kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir.

Evci (2008, s.10)'ye göre her iki standardın temel amacı aynı olmakla birlikte aralarında farklılıklar bulunmakta ve en belirgin farklılık olarak US GAAP *kural bazlı* bir yapıya sahipken, UFRS'lerin *ilke bazlı* olmasıdır. Kural bazlı standartlar tüm uygulamaları kapsayarak, detaylı düzenlemeler içerirken; ilke bazlı standartlar, muhasebe işlemlerinin şeklini değil ekonomik özünü esas almaktadır.

[3] IASB-IOSCO işbirliğinin aşamalarına ilişkin geniş bilgi için bkz. İBİŞ, Cemal, AKARÇAY, Ayça, "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan 2003.

Doupnik (2007)'e göre bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği net kar US GAAP'a göre hesaplandığında farklı, UFRS'ye göre hesaplandığında farklı sonuç verebilmektedir. Bu durum tablo kullanıcılarının standartlara olan güvenini zedelemekte, işletmenin gerçek performansına yönelik şüpheleri arttırmaktadır. Ayrıca uluslararası alanda faaliyet gösteren bir işletmenin, her iki standarda göre finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalması maliyetlerin de artmasına neden olmaktadır.

Bu sorunların yanı sıra, son yıllarda ABD'de yaşanan muhasebe skandalları, standartların uyumlaştırılması gerekliliği düşüncesinin yayılmasını sağlamış ve uyumlaştırma çalışmalarını hızlandırmıştır. Uluslararası muhasebe uygulamalarının entegrasyonu konusunda FASB ve IASB birlikte çalışmalar yapmışlardır (Brown ve Tarca, 2010). Bu bağlamda uyumlaştırma çalışmalarını resmiyete dökmek için 2002 yılında FASB ve IASB Norwalk Mutabakatını imzalamışlardır. Bu anlaşma ile her iki tarafta, mevcut finansal raporlama standartlarını uyumlaştırmak ve uyumlaştırma çalışmalarını devam ettirmek için birlikte hareket etmeyi taahhüt emişlerdir. Her iki kurumda önceliğin kısa ve uzun vadede US GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi, gelecek çalışma programının koordine edilmesi, ortak projelerin devam ettirilmesi, kurul organlarının çalışmalarının desteklenmesi konularına verilmesi hususunda uzlaşmışlardır (Larson, 2006).

Bu çalışmaların sonucunda, SEC tarafından 2008 yılında ABD'nin UFRS'lere adaptasyonu için detaylı bir plan açıklamıştır. Bu yol haritası 40 farklı aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç gerçekleştirildiği taktirde 2014 yılından itibaren ABD'de UFRS'ler kullanılacak (Sawani, 2011, s.8) ve tüm dünyada geçerli tek bir UFRS setti kullanılmaya başlanacaktır.

2.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, yapılan çalışmalarda ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür (Üstündağ, 2003, s.52). Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda

bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da uluslararası muhasebe standartlarının etkisinde kalınmıştır (Sağlam, 2001, s.44; Başpınar, 2004, s.46).

Bu kapsamda, Türkiye'de muhasebe standartlarını geliştirme çabaları, bu standartları oluşturan resmi ve özel kuruluşların yapmış oldukları çalışmalar tarihi perspektifte aşağıda tek tek açıklanmıştır.

2.3.1 Türkiye'nin UFRS'lere Uyum Süreci

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına genellikle Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun yön verdiği, ancak bu kanunlardaki hükümlerin yetersiz kaldığı konularda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarındaki işletmeler için yönlendirici çalışmalarda bulundukları görülmektedir (Arıkan, 1996; Başpınar age, s.46).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi, çeşitli kurum ve kuruluşların kendi bünyelerinde tek düzeni sağlama gayretleri ile başlamış, zaman içinde AB'ye tam üyelik başvurusu ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilerek UFRS'ler zorunlu hale getirilmiştir.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren kuruluşlardan en önemlilerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (IDTYDK)
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)
- Türkiye Bankalar Birliği
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Sigorta Murakabe Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişiminin anlaşılması açısından bu kurum ve kuruluşların yaptıkları çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK)'nun Yaptığı Çalışmalar

21 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren 440 sayılı Kanunun birinci maddesindeki hükümlere uygun olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) kurulmuştur. İDTYDK'na verilen görevler şöyledir (Tokay, 1987, s.141-147);

- Teşekküllerin mali yapılarının incelenerek bu konuda alınması gereken önlemleri saptamak,
- Teşekküllerin aktif ve pasif kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesine ilişkin esasları saptamak,
- Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar saptamak.

Sözü edilen bu faaliyetler, Türkiye açısından muhasebe uygulamalarının tek düzende yapılması için atılan ilk adım olarak kabul edilebilir.

Muhasebe uygulamalarının ıslahı ve yeknesaklaştırılması amacıyla esaslar belirleme görevi, İDTYDK'nun çalışma gruplarından biri olan Mali İşler ve Muhasebe Grubu'na verilmiştir. İDTYDK, söz konusu grubun çalışmaları sonucunda 1968 yılında yayımlanarak 1972 yılında uygulamaya konulan ve KİT'ler için zorunlu tutulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde daha sonra diğer işletmeler tarafından da benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır (Başpınar, 2003, s.47).

2.3.1.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin Yaptığı Çalışmalar

1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"olarak kurulmuş olan ve 1967 yılında unvanı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)" olarak değiştirilen dernek, Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli yeri olan ilk girişimdir (TMUD, 2011).

Türkiye'de mesleği düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD nin en önemli amaçlarından biri olmuştur. 1969 yılında Dernek, üyelik koşullarına staj ve sınavları

getirmiş, batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının Türkiye'ye taşınmasında önemli roller almıştır (İbasalilgiller, 2006, s.929).

1970'li yıllarda TMUD'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması, Türkiye'de muhasebe standartları konusundaki ilk ciddi teşebbüslerden birini oluşturur. Bu değerli girişim, yaptırım gücü olmadığından, bilimsel bir yapıt olmaktan öteye gidememiştir (Çelebi, 2007, s.144).

Kurul, halen muhasebe mesleğinin gelişmesi için toplantı, seminer ve yaptığı yayımlarla eğitim faaliyetlerine devam etmektedir.

2.3.1.3. Türkiye Bankalar Birliği'nin Yaptığı Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır (Arıkan, 1996, s.63). Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren yasa ile bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir (Başpınar, 2003, s.47).

1987 yılında yürürlüğe giren Bankalar Kanunu'nda belirtilen THP ise, Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde hazırlanmakla beraber, bankaların fonksiyonlarına ve türlerine göre gösterdikleri farklılıklar nedeniyle hesapların detayına girilmemiştir ve hesapların detaylandırılması konusunda bankalar ihtiyaçlarına göre serbest bırakılmışlardır. Ancak bankalar, Türkiye Bankalar Birliği'nin izni olmaksızın büyük defter düzeyinde hesap açamayacaklardır (Tokay, 1987, s.177-178).

Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan tekdüzen hesap planı, Türkiye'de faaliyet gösteren tüm bankalar için muhasebe kayıtları ve mali tablolar açısından tek düzeni sağlamaktadır (Gökdeniz, 1996, s.35).

01.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı resmi gazetede yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikle; bankalar, faaliyetlerini bu Yönetmelik ve Kurulca çıkarılacak tebliğlere göre muhasebeleştirir. Faaliyetlerin, 16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra numaralı Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun

olarak muhasebeleştirilmesi esastır.” hükmü getirilerek bankalarla ilgili finansal raporlarında TFRS’lere göre düzenlenme esası getirilmiştir.

2.3.1.4. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi’nin Yaptığı Çalışmalar

1987 yılında kurulan ve muhasebe standartları hazırlamakla görevlendirilen komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır (Başpınar, age, s.47).

Komitede, teknik kurullarından geçip yayıma hazır hale gelen standartlardan bazıları şunlardır (Arıkan, 1996, s.61):

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğu söylenemez. Bu Komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü Birliğin yürüteceği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Arıkan, age, s.63).

2.3.1.5. Sigorta Murakabe Kurulu’nun Yaptığı Çalışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan "Tekdüzen Hesap Planı“na göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorunda kalmışlardır. Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmüştür (Başpınar, 2003, s.48).

Ayrıca, Hazine Müsteşarlığı'nca 14.7.2007 tarih ve 26582 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik" ile 1.1.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla bire bir uyumlu şekilde belirlenen Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uyum esası kabul edilmiştir (Tire, 2009, s.11).

2.3.1.6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun Yaptığı Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır (Başpınar, age, s.47-48).

Komisyon, Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda 3568 Sayılı Kanununa bağlı olarak, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yer alan ve 10 adet tebliği içeren, 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" yayınlanmıştır (Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır). Bu tebliğlerin, finans sektörü hariç tüm işletmeler için 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın söz konusu tebliğleri düzenleme amacı, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak, gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaşması biçiminde tanımlanmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, bu hedeflerine ulaşabilmek için mevzuatı, hesap planı ve muhasebe kavramları ile donatmıştır. Tekdüzen Hesap Sistemini oluşturan beş bölüm aşağıdaki gibidir (Arıkan, 1996, s.66) .

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi.

Yapılan düzenlemenin kapsamına, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan; banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri (faktöring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil), menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları, belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla bu tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değildirler (MGB, 1992). İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na uymakla yükümlüdürler.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan MSUGT ile getirilen Tekdüzen Hesap Planı (THP), SPK düzenlemelerine paralellik arz etmekte ancak bu düzenleme sadece hesap planı ve açıklamalarını içermekte, muhasebe standartlarının ana unsuru olan değerleme ve uygulama standartlarına yer vermemektedir (Sayar, 2002, s.78).

THP, bankacılık ve sigortacılık gibi özellik gösteren sektörler dışında, bütün sınai ve ticari işletmeler tarafından kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Ayrıca, THP'nın hazırlanmasında, mekanizasyon ve elektronik ayrım işlemlerinden yararlanma ve standart maliyetlere geçme durumları da esas alınmıştır. Hesap planında farklı işletmelere uygulanabilecek genel bir çerçeve meydana getirilmiştir (Tokay, 1987, s.183).

MSUGT, vergi mevzuatı ve uygulamasından bağımsız olarak hazırlanmıştır. MSUGT ile amaçlanan mali bilanço karı değil, ticari bilanço karıdır. Yayınlanan bu tebliğler, muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların hazırlanmasını tekdüzen haline getirmiş olup, ülke çapındaki ilk önemli ve geniş kapsamlı standardizasyon hamlesi olarak bilinmektedir (Berberoğlu, 2002, s.19).

Bu kurulun yaptığı çalışmalar, Türkiye'de muhasebe bilimi ve muhasebe mesleği açısından bir milat niteliğindedir. Özellikle THP'ye geçilmesi batılı anlamda muhasebe sisteminin yerleşmesi ve devamında muhasebe standartları için gerekli alt yapının oluşumunda büyük katkı sağlamıştır.

2.3.1.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun Yaptığı Çalışmalar

Türk Bankacılık Sistemi'nde gözetim ve denetim fonksiyonlarının tek bir çatı altında toplanması amacıyla Ağustos 2000'de kurulan BDDK, bankacılık sisteminde güven ve istikrarı sağlamak için, bankacılık gözetiminde kullanılan uluslararası standartların Türk Bankacılık Sistemi'ne uyarlanması, bankaların risk ölçüm ve yönetim tekniklerinin geliştirilmesi ve iç denetim mekanizmalarının oluşturulması konularında çalışmalar yürütmektedir (Kavuncu, 2005, s.100).

BDDK tarafından; bankaların, hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla Haziran 2002'de Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile 19 adet muhasebe standardı uygulamaya konulmuştur (Başpınar, 2003, s.52; Doğruer, 2003; Türker, 2006, s.95-96).

Bu standartlar şunlardır;

1. Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı.
2. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı.
3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı.
4. Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı.
5. Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı.
6. Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı.
7. Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı.
8. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı.
9. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı.
10. Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı.
11. Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı.

12. Dönem Net Kar / Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı.
13. Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı.
14. Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı.
15. Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı.
16. Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı.
17. Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı.
18. Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı.
19. Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile,

Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı Yıllık Faaliyet Raporu.

Bilgin (2006); "2002 yılı Ekim ayında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Muhasebe Standartları ülkemizde ilk defa Kurumumuz tarafından bankacılık sektöründe uygulanmaya başlanmıştır. Esasında bankacılık muhasebe uygulamaları 1985 yılında Tek Düzen Hesap Planı'na kadar uzamaktadır ve bankalar oldukça önemli mesafeler kat etmişlerdir. Ancak 2002 yılı ayrı bir dönüm noktası olmuştur. Bu standartlar kapsamında muhasebe ve mali tablo ilkeleri kapsamlı ve açık hale getirilmiş ve mali tabloların asgari unsurları belirlenmiştir. Bu kapsamda 41 adet uluslararası muhasebe standardından bankacılık faaliyetlerine uygulanabileceği düşünülen 31 adet standart, düzenlemeye konu edilerek 17 adet tebliğ hazırlanmıştır. Açıklık olmayan hallerde genel standartlara, AB düzenlemelerine ve mevzuata aykırı olmamak kaydıyla mali piyasalarda yaygın olarak kullanılan esaslara uyulacağı temel prensip olarak benimsenmiştir." Daha sonra, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ile ilgili tüm düzenlemelerin TMSK' nun görüşü alınarak sağlıklı, açık, anlaşılır, denetime ve analize elverişli ve zamanında yayımlanması zorunluluğu getirilmiştir.

2.3.1.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun Yaptığı Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur ve aynı tarihte ilk toplantısı gerçekleşmiştir (Berberoğlu, 2002, s.23; Yalkın, 2001).

Muhasebe uygulamalarındaki çok seslilik, 1994 yılında uygulamaya konulan 'Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ile büyük ölçüde önlenmiştir (Bostancı, 2002, s.7). Ancak bu düzenlemenin, muhasebe sistemimizin uluslararası arenada geçerli uygulamaları tamamen içermemesi sebebiyle ve bu açığın kapatılması amacıyla, muhasebe meslek üst birliği TÜRMOB, 1994 yılında TMUDESK yönergesini yayınlayarak TMUDESK'in oluşumunu sağlamıştır (Bostancı,age:7).

Daha sonra yapılan düzenlemeler, SPK'nın Seri:XI, No:25 Tebliğini yayınlaması ve uygulamaya koyması,Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (UMS=TMS, UFRS=TFRS) yayınlaması ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK) Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılacağını açıklaması şeklinde sıralanabilir (Demir, 2006, s.2).

TMUDESK tarafından kurul üyelerinden oluşan otuz adet komisyon kurmuştur. Bu komisyonların saptayacağı standartlar, yürürlükteki UMS'ler esas alınarak belirlenmiştir. Bu komisyonların bir kısmının çalışmalarını tamamlamaları sonucu 11 adet TMS yürürlüğe girmek üzere yayınlanmıştır (Yalkın, age, s.3).

Kurul, 17.06.1999 tarihli toplantısında ise, önceki dönemlerde hazırlanan muhasebe standart taslaklarını ele almıştır. Standartlardan birincisi olan TMS-1 'in yerini almak üzere beş adet Türkiye Muhasebe Standardı oybirliği ile kabul edilmiş ve standartlar 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Daha sonra 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren dört yeni standart daha yayınlanmış ve standart sayısı 19'a ulaşmıştır (TMUDESK, 2001, s.4). Söz konusu standartlar aşağıda verilmektedir.

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

TMS-3 Nakit Akış Tabloları

TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar
TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS-8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
TMS-9 Amortismanların Muhasebesi
TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hataları ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
TMS-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS-13 Stoklar
TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
TMS-16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması
TMS-17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS-18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS-19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler.

TMUDESK tarafından belirlenen bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmaması, başka bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersizliği, TMUDESK'in çalışmalarından beklenen amacın gerçekleşememesine neden olmuştur. Bu sorunun aşılması için 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek–1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan ***Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*** (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Anıl, 2006; Başpınar, 2003, s.51). Ülkemizde tek yetkili kurul olarak bu faaliyetler TMSK tarafından yürütülmekte olup bölüm 2.3.1.10'da detaylı olarak açıklanmıştır.

2.3.1.9. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun Yaptığı Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca SPK tarafından XI Seri Nolu Tebliğler, SPK'ya tabi işletmeler açısından muhasebe standartlarını belirlemektedir (Dursun, 2005). SPK, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve

aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemek amacıyla, 31.12.1998 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de "Seri XI, Muhasebe Standartları" tebliğini yayınlamıştır (Berberoğlu, 2002, s.22).

XI Seri Nolu tebliğde yer alan hususlar ve gelişim süreci aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Genel Hükümler 1989).

No:3 "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"

No:10 "Konsolide Mali Tablolar" (1992-2001).

No:19 "Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (2001).

Bu aşamaya kadar SPK muhasebe standartları TMS ile uyumlu olarak sürdürülmektedir. Bu aşamadan sonra ise TFRS ile uyum çalışmaları başlanmıştır.

No:20 "Enflasyon Muhasebesi" (2001).

No:21 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliği" (2001).

SPK'nın muhasebe standartlarının UFRS ile tam uyumunun sağlanması amacıyla, 2002 yılı başında çalışmalar başlatılmıştır. Söz konusu çalışmada bulunan katılımcılar ;

- İMKB
- Bağımsız denetim kuruluşları
- Akademisyenler
- Özel sektör temsilcileridir.

Katılımcıların çalışmaları sonucunda, Seri XI- N:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Genel Tebliğ" taslağı, görüşler alınmak üzere;

- Maliye Bakanlığı
- Hazine Müsteşarlığı
- BDDK
- TMSK
- TÜRMOB

ve benzeri meslek odaları gibi muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasında etkin konumda olan kuruluşlara gönderilmiş ve kamuoyuna sunulmuştur. İlgili kurumlardan ve kamuoyundan gelen görüşler kapsamında yeniden gözden geçirilen, 33 adet UFRS' yi kapsayan ve 34 bölümden oluşan taslak tebliğ olarak yayınlanmıştır (Şensoy, 2008, s.219).

Daha sonra yayımlanan, 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Seri XI No 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ UMS/UFRS'lerin tam bir çevirisi niteliğindedir ve hisse senetleri İMKB de işlem gören şirketler için yürürlükte bulunmaktadır. Bu tebliğ 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Seri XI No 29[4] Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğin 5. maddesi uyarınca "İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır."denmektedir (SPK, 2008; Arsoy, 2010).

SPK'nın XI seri numaralı tebliğlerinin tarih sırasına göre yayımı Tablo 2'de sunulmuştur.

[4] Bu tebliğ ile Avrupa Birliğine bağlı ülkelerde UFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlanması zorunlu hale getirilmiştir.

Tablo 2

SPK'nın XI Seri Numaralı Tebliğleri

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:25)	15.11.2003	25290
Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:20)	28.11.2001	24597
Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:10) (Yürürlükten Kaldırılmıştır)	13.11.2001	24582
Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:21)	13.11.2001	24582
Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:19)	27.08.2001	24506
Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:7)	31.01.1992	21128
Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:6)	28.02.1990	20447
Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ (Seri:XI, No:5)	29.12.1989	20387
Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:3)	26.07.1989	20233
Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:1)	29.01.1989	20064

Not: Sermaye Piyasası Kurulu,www.spk.gov.tr, kaynağından alınmıştır (Erişim Tarihi:20.02.2011).

TMS ve TFRS'lerin Türkiye'de uygulanmasının zorunlu hale gelmesi ve uygulanmaya başlanması ilk olarak SPK tarafından gerçekleştirilmiştir. SPK'ya bağlı halka açık şirketler 2005 yılından itibaren vergi kanunlarına göre yaptıkları finansal raporlamalara ilave olarak TMS ve TFRS'lere göre de raporlama yapmaktadırlar.

2.3.1.10. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun Yaptığı Çalışmalar

İdari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2003, s.51) . Kurul, 07/03/2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14/04/2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (TMSK, 2010).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli

Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur (TMSK, 2010).

Kurulun temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karsılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. Aynı zamanda gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir (TMSK, 2010).

Bu doğrultuda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile bir telif anlaşması yapılarak, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür. TMSK, UMS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuş ve çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Çalışmalarda IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik verilmiş ve bunlar esas alınarak standartların çevirileri yapılmıştır. Çeviriler ilgili kurum ve kuruluşlar ile kamuoyunun görüşlerine sunulmuş ve gerekli düzenlemeler yapılarak son sekline getirilmiştir (Yalkın ve Demir, 2006, s.298).

TMSK tarafından oluşturulan standartlar sistemli bir çalışmanın ürünüdür. Standartların oluşum süreci, çalışma komisyonu tarafından taslak metinlerin hazırlanmasıyla başlar. Hazırlanan taslak metinler Kurul Genel Sekreterliğe sunularak, Kurulun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerini almak için yayımlanır. Genel Sekreterlik, kamuoyunun görüşlerini de dikkate alarak, taslak metni değerlendirir ve gerekli düzeltmeleri yapar. Bunun ardından, son şeklini vermek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Genel Kurula sunar. Genel Kurul tarafından öneri incelendikten sonra Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı olarak onaylar ya da tekrar değerlendirilmek üzere çalışma komisyonuna gönderir. Kurul tarafından kabul edilen standartlar Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", 16.03.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yönetmeliğin 9. maddesine göre belirlenen Kurul'un görevleri aşağıda belirtilmiştir.

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınmasını sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak olarak belirlenmiştir.

Ayrıca Kurul, 2002 ile 2009 yılları arasında sekiz adet faaliyet raporu yayımlamıştır (TMSK, 2011). Bu raporlarda Kurulun yapmış olduğu faaliyetler detaylı olarak açıklanmıştır.

Son yayımlanan 2009 yılı faaliyet raporunda; IASB tarafından 2009 yılında yayımlanan TFRS 1 ve TMS 24'e ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, 2009 yılında Kurul tarafından onaylanarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca, 2009 yılı içerisinde 4 adet TFRS Yorum'un çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş ve Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Diğer Standartlara ilişkin güncelleme çalışmaları da eşzamanlı olarak yürütülmüş ve söz konusu güncellemeler de Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yapılan çalışmalarla ilgili detaylı bilgileri EK-1'de sunulmuştur.

Bu açıklamalardan sonra Kurulun bir muhasebe standardını oluştururken yapılan çalışmalar ve izlenen yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

2.3.2. TMSK'nın Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) Oluşturma Süreci

Kurul, ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması fonksiyonunu aşağıda yer verilen süreçlerin izlenmesi suretiyle yerine getirmektedir (TMSK, 2006, s.23-25).

TMS / TFRS Taslak Metinlerinin Hazırlanması:

a) Çalışma komisyonları; "TMSK'nın Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 21'inci maddesi uyarınca, Kurul kararıyla belirlenen ve ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde ilk çalışmayı gerçekleştiren komisyonlardır.

b) Kurul tarafından bu Yönetmeliğe dayanılarak hazırlanan "Çalışma Komisyonlarının Teşkiline, Çalışma Yerlerine, Katılımcılarda Aranacak Şartlara, Komisyonların Faaliyetlerine ve Feshine İlişkin Usul ve Esaslar Yönergesi"nin 9'uncu maddesinde, TMS Taslak metinlerinin hazırlanması görevi anılan Komisyonlara verilmiş bulunmaktadır. Kurul'ca öncelikle, yayımlanacak standartlarda terim ve kavram birliğinin sağlanması amacıyla bir çalışma komisyonu oluşturularak "Birleştirilmiş Temel Muhasebe Terimleri" hazırlanmış ve muhasebe standartlarının yayımlanmasında bu terimler tutarlı olarak dikkate alınmıştır.

c) Temel Muhasebe Terimleri'nin Türkçeye çevrilmesiyle başlayan ve akademisyenlerden oluşan Çalışma Komisyonu daha da genişleyerek, 2006 yılı içerisinde de üniversitelerdeki muhasebe profesörlerinden, uluslararası muhasebe standartlarına göre denetim yapan bağımsız denetim firmalarından, bankalardan ve büyük kurumsal şirketlerdeki finansal raporlamaya ilişkin uygulayıcı uzmanlardan olmak üzere toplam 38 kişiden oluşan iki ayrı çalışma komisyonu çalışmalarını sürdürmüştür. Söz konusu çalışma komisyonu üyeleri gönüllülük esasına göre hizmet vermişlerdir.

d) Çalışma komisyonları tarafından taslak metinleri hazırlanarak Kurul Genel Sekreterliği'ne sunulan çalışmalar, öncelikle Kurul'un internet sitesinde "Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni" adı altında, tüm muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine açılmaktadır.

e) Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici ve denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte,

bu suretle alınan görüş ve yorumlar, standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır. Bu görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmekte ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılan söz konusu taslak metinler, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Kurul'a sunulmaktadır (tmsk.org.tr.).

TMS / TFRS Nihai Metinlerinin Oluşturulması:

a) Kurul Genel Sekreterliği tarafından Genel Sekreterlik Önerisi olarak Kurula sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip, Kurul üyelerince gerekli görülen değişikliklerin yapılmasının ardından Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte veya yeniden üzerinde çalışılmak üzere Komisyonlara iade olunmakta ve Kurulun onaylamasını takiben Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır.

b) 2006 yılı Mart ayında, TMSK ile IASC arasında "Telif Hakkı Anlaşması" imzalanmıştır. TMSK önerisi ile Kasım 2006'da anlaşmaya son şekli verilmiştir. Anılan bu anlaşma uyarınca Kurul tarafından gerçekleştirilen standart üretme sürecinde adı geçen vakfın öngördüğü resmi çeviri süreci izlenmektedir. Bu sayede, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların tüm dünyada kabul görmesi sağlanmış olacaktır. Dolayısıyla, adı geçen anlaşma, TMSK tarafından yayımlanan standartların uluslararası çevrelerce kabul edilebilirliğini ve geçerliliğini sağlayan önemli bir gelişmedir (TMSK, 2006, s.31).

c) Çeviri çalışmaları; IFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri ile banka ve büyük şirketlerde IFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları marifetiyle yürütülmüştür. Yapılan çeviriler çapraz kontrole tabi tutulduktan sonra bir taraftan ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerine sunulurken, diğer taraftan kurulun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler Kurul tarafından değerlendirilmek suretiyle TMS'ye son şekli verilmiştir (TMSK, 2006). Zamanla UFRS'lerde yapılacak değişiklikler dünya uygulamaları ile eşzamanlı olarak TFRS'lere yansıtılarak güncelliği sağlanmıştır.

Ancak TMSK, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı KHK ile *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna* devir edilerek çalışmalarına son verilmiştir.

2.3.3. TFRS'lerle İlgili Türkiye'de Yaşanan Önemli Güncel Düzenlemeler

Türkiye'de son iki yılda tek düzenliliğin sağlanması ve TSRS'lere geçişte milat sayılabilecek çok önemli iki gelişme yaşanmıştır. Bunlardan birincisi yeni TTK'nın yayımlanarak TFRS'lere göre finansal tablo düzenlenmesini zorunlu hale getirilmesi, diğeri ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye'deki muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek çatı altına toplayacak olan *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulumunun* teşkil edilmesidir. Türkiyede TFRS'lerle ilgili bu iki yeni düzenleme aşağıda açıklanmıştır.

2.3.3.1. TFRS'lerin Uygulamasında (Yeni) TTK'nın Getirdiği Düzenlemeler

Yeni Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011tarihinde yayımlanmış olup hükümlerinin büyük çoğunluğu 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Yeni TTK kapsama alanındaki işletmeler için TFRS'lere göre raporlama yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Buna göre, yılsonu finansal tablolar (TTK, Md.69);

- Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- Açık ve anlaşılır olmalı,
- Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

Bilançonun içeriği ile ilgili (TTK Md.73)

- Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.
- Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.
- Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.
- Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

- Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

Karşılıklarla ilgili (TTK.md.75);

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Dönem ayırıcı hesaplarla ilgili (TTK, Md 76) ;

Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Değerleme İlkeleriyle ilgili (TTK, Md.78);

Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerleme ilkeleri geçerlidir:

a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.

b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.

f) Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Varlıklar ile borçların değerleme ölçüleri ile ilgili (TTK, Md.79);

Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlenir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi finansal raporlama ve değerleme ile ilgili tüm hükümlerinde TFRS'lere atıf yapmaktadır. Buda önümüzdeki süreçte TFRS'lerin ne kadar önemli olacağının bir göstergesidir.

2.3.3.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulaması ile ilgili çok önemli bir gelişme olmuştur. Gerek muhasebe standartları gerekse bağımsız denetim standartları tek bir kurum çatısı altında toplanarak, standartlaşmada çok başlılığı önlemek maksadıyla 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu teşkil edilmiştir.

Buna göre Kurumun amacı (660 sayılı KHK, md.1); uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir olarak açıklanmıştır.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi TFRS'lerin ve Denetim Standartları ile ilgili tüm faaliyetler bundan sonra Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) tarafından icra edilecektir.

Kurumun çalışma esaslarını belirleyen KHK'nin 8'inci maddesinde, "Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez" demek suretiyle Kurumun özerk ve bağımsızlığı sağlanmıştır.

Kurumun yetki ve görevleri ise KHK'nin 9'uncu maddesinde açıklanmıştır. Buna göre (660. 9) ;

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini,

karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

j) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

Görüldüğü gibi Kurum Türkiye'de TFRS ve Denetim Standartlarının oluşturulması, yayımlanması, uygulaması ve denetimi ile tek yetkili kuruluş haline getirilmiştir. Ayrıca görevlerini yerine getirebilmesi maksadıyla yasal yaptırım gücü ile de donatılmıştır.

Ayrıca KHK'nin son hükümleri ve geçici maddelerinde;

"Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir" hükmü mevcut TMS ve TSRS'lerin yürürlükte olduğunu,

"Kurul, Başkan ve üyelerinin atama tarihini izleyen altı ay içinde Kurum teşkilatını oluşturarak Kurumun faaliyete geçmesini sağlar." hükmü ile Kurumun ne zaman faaliyetine başlayacağını,

"Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılır." hükmü ile TMSK'nın son bulduğunu ve bu Kuruma bağlandığı belirtilmiştir.

Bundan sonraki bölümde, çalışmada TFRS'lere geçişte Türkiye'de yaşanacak sorunlarla ilgili yapılan araştırmaya bilimsel destek sağlaması maksadıyla Dünyada UFRS'lere geçişte yaşanan sıkıntılar incelenmiştir.

2.4. UFRS'lerin Uyum ve Uygulanma Aşamasında Yaşanan Sorunlar

UMS ve UFRS'lerin değiştirilmeden her ülkede aynı şekilde uygulanması, her ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik ortamı, sosyal ve kültürel vb. özellikleri nedeniyle birçok konuda sıkıntılara neden olmaktadır. Bunun sebebi; muhasebe, ortak bir uluslararası geçmişe sahip olmasına karsın, zaman içerisinde "milliyetçi" bir kimliğe bürünmüş olmasıdır (Ağca, 2003, s.2).

Yabancı etkilere karşı direnme şeklinde ortaya çıkan milliyetçilik, değişmesi mümkün olmayan gelenekler, farklı çevresel etkiler uyumlaştırmanın gerçekleşmesindeki problemlerdir (Hoyle vd., 2004, s.538). Ayrıca bazen ülkeler arası farklılıklar gerekli ve uygun olabilir. Örneğin; Farklı gelişme aşamalarında yada farklı finansman kaynaklarına dayanan ülkelerde farklı muhasebe sistemlerine yönelme gerekli görülebilir.

Bu farklılaşma sebepleri yapılan pek çok incelemenin sonunda, ekonomik, sosyo-kültürel ve yasal faktörler olarak literatürde üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Daha detaylı bir ayrım ise; kültürel farklıklılar, mevcut yasal sistemdeki farklılıklar, işletmelere fon sağlayıcıların niteliklerindeki farklılıklar ve ülkedeki vergi ve muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar başlıkları altında toplamak mümkündür (Choi ve Meek, 2008, s.36-40).

Kültürel Farklılıklar: Kültür, toplum tarafından paylaşılan değerleri ve davranışları kapsayan bir olgudur ve kültürel değişkenler ülkenin yasal sisteminin ve diğer kurumsal düzenlemelerinin temelidir (Choi ve Meek, age,s,39). Kültür yıllardır psikoloji, antropoloji ve sosyoloji literatüründe toplumsal sistemlerdeki farklılıkları açıklamak için kullanılmakta; son 30 yılda muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki uluslararası farklılıkları açıklamak için de kullanılmaktadır (Deeagan ve Unerman, 2006, s.90). Hofstede (1980), ülkeler için dört kültürel bölümleme tanımlamıştır: (1) Belirsizlikten Kaçınma (2) Bireysellik, (3) Güç Mesafesi, (4) Egemenlik (Demir, 2009:79). Uluslararası muhasebe camiası tarafından, muhasebe uygulamalarındaki

farklılıkların aşılması için bir takım yöntemler üretilmiştir. Bu yöntemleri Gray (1998, s.24) şöyle bölümlemektedir:

Yasalara Karşı Profesyonellik

Esnekliğe Karşı Tekdüzen

Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Gizliliğe Karşı Şeffaflık olarak açıklamaktadır.

Kültürel farklılıkların yarattığı sorunların başında finansal tabloların karşılaştırılabilir olması gelmektedir. Karşılaştırılabilirlik (comparability*)* kavramı küresel işletmelerde bile tanımlanması kolay olmayan bir kavramdır. Finansal raporlama literatüründe karşılaştırılabilirlik kavramının anlamına ilişkin çok fazla bilgi bulunmamaktadır (Demir, age, s.81). Ancak Zeff (2007, s.290- 291)'e göre karşılaştırılabilirliği anlamak için dört farklı kültürü incelemek gerekir;

İşletme Kültürü ve Finansal Kültür,

Muhasebe Kültürü,

Denetim Kültürü,

Düzenleyici Kültürü.

Bu başlıkların her biri üzerlerinde uzun araştırmalar yapılacak konulardır. Özet olarak uluslararası finansal tabloların karşılaştırılmasında; o ülkenin kültürü ve o ülkede cereyan eden ekonomik olaylarla ilgili alt kültürler çok önemli etkiler yapmaktadır. Bu zorlukların aşılması için küresel ölçekte bir ticaret kültürü yaratılması kaçınılmaz görünmektedir.

Mevcut Yasal Sistemden Kaynaklanan Farklılıklar: Yıllardan beri batı dünyasında iki farklı tipte yasal sistem mevcuttur (Alexander vd., 2007, s.28): (1) İçtihatlara Dayalı Hukuk Sistemi (common law), (2)Yasalara Dayalı Hukuk Sistemi (code law). Deegan ve Unerman'a göre (2006, s.117) bu ayrımın bir diğer ismi de Anglo-Amerikan (Anglo-Saxon) ve Kıta Avrupa'sı muhasebe uygulamalarıdır.

UMS ve UFRS'lere geçişte yaşanan sıkıntıların daha iyi anlaşılması maksadıyla bu iki sistemin özelliklerinin ortaya konulması faydalı olacaktır.

İçtihatlara dayalı hukuk sisteminin hakim olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarının özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Choi ve Meek, 2008, s.43);

- Muhasebe; gerçeğe uygun sunum, şeffaflık ve tam açıklama kavramları etrafında şekillenmiştir.

- Bu ülkelerde finansal muhasebe ve vergi muhasebesi arasında ayrım bulunmaktadır.
- Bu ülkelerde işletmeler için finansman kaynağı ağırlıklı olarak sermaye piyasalarından sağlanmakta ve finansal raporlama yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır.
- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar, özel sektör faaliyetleri ile ilgilenmektedir.
- Muhasebe uygulamalarında ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleği önemli bir rol oynamaktadır.

Yasalara dayalı hukuk sisteminin hakim olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarının özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Choi ve Meek, age, s.43):

- Muhasebe; yasal düzenlemeler çerçevesinde, yetersiz ve şeffaf olmayan açıklamalar ile şekillenmiştir.
- Finansal muhasebe ve vergi muhasebesi uygulamaları birbirinin içine geçmiştir.
- İşletmelerin finansman kaynakları, genellikle bankalar, kredi kuruluşları ve hükümetlerdir.
- Finansal raporlama, kreditörleri korumayı amaçlamaktadır.
- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar genellikle kamu sektörü faaliyetleri ile ilgilenmektedirler ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin çok az etkisi bulunmaktadır.

Görüldüğü gibi gerek ABD'de gerekse AB ülkelerinin kendi mali mevzuatları açısından çok çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Her şeyden önce mali kanunlara yaklaşımlarında temel felsefeler farklıdır.

Finansman Kaynaklarındaki Farklılıklar: İşletmelere finansman sağlayıcılar arasındaki fark, ülkeler arası finansal raporlama uygulamalarındaki farklılığın temel nedenlerinden biridir (Nobes ve Parker 2006, s.30). Farklı ülkelerdeki farklı işletmeler ihtiyaç duydukları fonları farklı şekillerde sağlamaktadırlar (Aleaxander, vd., 2007, s.26). Örneğin; Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi ülkelerde işletmeler, faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları ekstra fonları özkaynaklardan çok bankalardan tedarik etme yoluna giderken; İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmeler ise ihtiyaç duydukları ekstra fonları hissedarlardan tedarik etme yoluna gitmektedirler (Demir, 2009, s.84).

Choi ve Meek'e göre (2008, s.36), hissedarlardan fon sağlanan ülkelerde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları, bir işletmenin hisse senetlerine yatırım yapan yatırımcıların işletmenin gelecekteki nakit akışları, riskleri ve işletmenin değeri hakkında değerlendirme yapmalarına yardımcı olmak için tasarlanmaktadır (Demir,age, s.86).

Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişkiden Kaynaklanan Farklılıklar: Birçok ülkede vergi mevzuatı, muhasebe ile ilgili uygulamaların temelini oluşturmaktadır. Çünkü, bu ülkelerde işletmeler, gelir ve giderlerini vergisel amaçlar çerçevesinde muhasebeleştirmektedir ve vergi ile muhasebe uygulamaları aynı ya da benzer özellikler taşımaktadır. Almanya, Türkiye ve İsveç bu ülkelere örnek olarak gösterilebilir. Bazı ülkelerde de vergi ve muhasebe uygulamaları birbirinden bağımsızdır. Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre yürütülmektedir. Vergilendirme dönemlerinde, muhasebe sisteminden elde edilecek bilgiler ve bu bunun üzerine yapılan bir takım düzeltmeler, vergisel yükümlülükleri hesaplamak için kullanılmaktadır. Hollanda ve ABD bu ülkelere en belirgin örnekler olarak gösterilebilir (Choi ve Meek, 2008, s.38).

Uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişte ve sonrasında yaşanan sorunları iki başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar UFRS'lerin *uyumlaştırılmasında* yaşanan sorunlar ve UFRS'lerin *uygulanmasında* yaşanan sorunlardır.

2.4.1. Uyumlaştırılma Sürecinde Yaşanan Sorunlar

Uluslararası uyumlaştırma, "Sinerjistik sonuç oluşturan, çeşitli sistemlerin düzenli bir yapıda harmanlaması ve uzlaştırılması sürecidir" şeklinde tanımlanmıştır (Samuels ve Piper, 1985, s. 56-57). Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe yaklaşımının taraftarları, farklı ekonomik, politik, sosyal, kültürel ve kanuni yapılara sahip ülkelerin olduğu bir ortamda tekdüzeliğe ulaşmanın ve standartlaşmayı sağlamanın zorluğunu kabul etmekle beraber, farklılıkların derecesine göre sınırlandırmalar koyarak, muhasebe uygulamalarındaki kıyaslanabilirliğin arttırılması şeklinde tanımlanan (Hoyle vd., 2004, s.537) "**uyumlaştırma** (harmonization)" ile sorunun çözülebileceğini savunmaktadırlar ve onlara göre **uyumlaştırma**, çok daha esnek ve açık bir yaklaşımdır ve "herkese uygun tek beden" düşüncesinden uzaktır. Uyumlaştırma ile yapılmak istenen kötü

muhasebe uygulamalarını yasaklamak, muhasebe uygulamalarındaki gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak ve farklılıklar ortaya çıkarılınca, bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir (Ağca, 2003, s.9).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi muhasebenin küresel düzeyde uyumlaştırılması gayretlerinin sonunda Uluslararası Muhasebe Standartları oluşmuş ve standartları kabul eden tüm ülkelerde ortak bir muhasebe dili oluşturulmaya başlanmıştır. Ancak bu süreç standartları kabul eden ülkelerde bir takım sorunlar yaşanmasına sebep olmuştur. UFRS'lere geçişte ve daha sonrasında yaşanan sorunlarla ilgili özellikle gelişmiş ülkelerde birtakım çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların sonuçlarında ortaya çıkan tabloyu şu başlıklar altında sıralamak mümkündür;

- Eğitim Düzeyi,
- Kültür,
- Sermaye Piyasasının Varlığı,
- Özel Sektör,
- Muhasebenin Gereksinimleri,
- Sosyal ve Politik Faktörler,
- Yasal Sistem
- Ekonomik Kalkınmışlık Düzeyi
- İşletmelerin Büyüklüğü ve Kurumsallığı.

Yine, Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Milletlerarası Uzmanları Çalışma Grubu (Working Group of Expert on International Standarts of accounting and Reporting- ISAR Çalışma Grubu) Kasım 2005'de gerçekleştirdiği toplantısında bu sıkıntıları sınıflandırmıştır. Buna göre (Varıcı, 2009, s.283);

- Ülke yasalarında UFRS'lerin uygulanması ile ilgili bir yaptırımın olmaması (Ülkelerin mevcut yasaları ile standartlarda farklılıklar bulunur),
- Standartlara ilişkin teknik sorunlar (Örneğin standartlardaki birçok değerleme yöntemi teknik olarak uygulamada zorluk çıkarmaktadır),
- UFRS'leri uygulayacak işletmelerin belirlenmesi (Genelde sermaye piyasasına kayıtlı işletmeler tarafından uygulanmakta KOBİ'ler kapsam dışı kalmaktadır),
- Uygulayıcıların UFRS'leri anlama, yorumlama ve ne yapılması gerektiğini bilmemesi (Önlerinde model oluşturacak bir örnek bulunmaması, standartların genel kuralları belirtmesi) gibi sıkıntılardır.

Yine, Önde gelen altı denetim şirketinin UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkede inceleme yaparak hazırladığı GAAP Convergence 2002 (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Yakınsama 2002) Raporu'nda, UFRS'ye geçişte en büyük engelleri aşağıda belirtilen sebeplerin oluşturduğu ileri sürülmektedir (GAAP Converence, 2002, s.10):

Özellikle bazı standartların karmaşık olması	%51
Ülkelerin kendi genel muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olması	%47
Bazı UFRS'ler üzerinde uzlaşmaya varılamaması	%39
İlk defa uygulayacak olanlar için yeterli izahat bulunmaması	%35
Sığ sermaye piyasaları	%30
Yatırımcıların veya kullanıcıların kendi muhasebe standartlarından memnun olmaları	%21
Tercüme zorlukları	%18

Öte yandan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 2004 yılında hazırlanan Wong Raporu'na göre muhasebe standartlarının dünyada yaygın bir şekilde uygulanmasına ilişkin potansiyel problemler de şunlardır (IFAC, 2004):

- Standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendiren ya da tersi yaklaşımları,
- Standartların ülkede uygulanmasına ilişkin yasal bir takım güçlükler
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar,
- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşılabilirlik sorunları,
- Standartları ülkelerin kendi diline çevirmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklar konusundaki sorunlar,
- Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitilmesi sorunları.

Görüldüğü gibi UFRS'lerden beklentiler doğal olarak bu standartlara göre hazırlanmış finansal tabloların uygun bir şekilde kullanılmasına bağlı iken, UFRS uygulamasına ilişkin sorunlar dikkate alındığında bu sorunların hem tabloların hazırlanmasını hem de kullanılmasını temelden etkiledikleri değerlendirilebilir.

Uluslararası uyumlaştırma çalışmalarında engelleyici faktörler genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Seçgen,1999, s.7):

- Uluslararası alanda yaptırım gücüne sahip bir otoriterin bulunmayışı,
- Değişime karşı engelleyici muhasebe sistemleri,
- Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamanın ülkelere getirdiği farklı ekonomik sonuçlar,
- Bazı ülkelerdeki muhasebe meslek kuruluşlarının etkin olmamasıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasında karşılaşılan sorunlar çeşitli sınıflamalara tabi tutulmuştur. Bu sorunlar incelenerek bir genelleme yapıldığı takdirde, yasal *sistemden, ülke ekonomisinin durumundan, eğitim düzeyinden ve kültürel farklılıklardan kaynaklandığı* söylenebilir.

2.4.2. Uygulama Sürecinde Yaşanan Sorunlar

UFRS uygulamasına geçiş, finansal tabloların içeriğini ve şeklini temelden değiştirmektedir. Bununla birlikte UFRS'ler bir yandan finansal tablolar, bu tabloların amaçları, kullanıcılar, kullanıcıların analiz yapma amaçları konusunda açıklamalar getirirken, diğer yandan tabloların hazırlanmasının ötesinde bizzat analize yardımcı olacak özel bazı standartları da içermektedir. Bir diğer ifadeyle UFRS'ler temelde muhasebe kayıtlarına yönelik standartlar olmayıp, doğrudan finansal tablo hazırlanmasına ilişkin standartlardır. Yakın zamana kadar "muhasebe standartları" adı altında hazırlanan bu standartların, artık "finansal raporlama standartları" adıyla yayınlanıyor olmaları finansal raporlamaya vurgu yapmak anlamında en temel göstergedir. Bu standartlar "analiz dostu standartlar" olarak değerlendirilebilirler (Özkan ve Erdener, 2010).

UFRS uygulamalarında karşılaşılan en büyük güçlüklerin başında, standartların *anlaşılmasının zor olması*, standartlarda *teknik ve karmaşık bilgilerle* donatılmış olmasıdır. Teknik olarak standartların uygulaması zordur (Akdoğan, 2007, s.113). Ayrıca standartların teknik birtakım bilgiler içermesi ve ağır dil kullanılması tercüme

sıkıntısı doğurmaktadır. Bunun yanında uluslararası nitelikteki işletmeler, çeşitli uluslardan yatırımcıların ihtiyaç duyduğu bilgileri doğru ulaştırmak için konsolide finansal tablolar düzenlerken ya da yatırımcıların yayınlanan finansal tabloları kendi dillerine çevirirken yine tercüme sıkıntısı ile karşılaşılmaktadır (Beneish ve Lombardi, 2008, s.434).

Standartların bu karmaşık yapısı özellikle küçük ve özel işletmelerde *maliyeti artırıcı* etki yapmaktadır. Bunun yanında öncesine göre finansal tablo hazırlama ve kayıt işlemleri daha fazla çaba gerektirdiğinden ortaya çıkan masrafların artma ihtimali daha yüksek olmaktadır (Varıcı, 2009, s.284). Örneğin Türkiye'de SPK'ya kayıtlı şirketlerin hem Vergi Kanunlarına hem de TFRS'lere göre bilanço düzenlemeleri maliyeti artırıcı bir etki yapmaktadır.

JHM Financial Services adlı danışmanlık şirketinin yaptığı ve Financial Times (2.01.2004) gazetesinde yayınlanan bir araştırmaya göre; uluslararası muhasebe standartlarına geçişin maliyeti ortalama tipik bir İngiliz şirketi için 360.000 pound (642.000 $), daha büyük firmalar için ise 600.000 pound civarındadır. Burada şirketlerin bütün standartları gönüllü olarak gerçekten uygulayacakları varsayılmıştır. Bir ülkede UFRS halka açık şirketlerde zorunlu hale gelebilir. Ancak mali raporlarda yapılan bu reform, yatırımcının korunması açısından yeterli değildir. Hukuksal altyapının da aynı şekilde gelişmiş olması lazımdır. Burada iki önemli konudan bir tanesi *düzenleyici otoritelerin yaptırım gücünün olması*, ikincisi ise *doğacak ihtilaflarda etkin ve kısa zamanda çözüm getirecek ihtisas mahkemelerinin olmasıdır*. Aksi takdirde istenildiği kadar raporlar şeffaf olsun ve kamuyu aydınlatsın, azınlıkta kalan hissedarlar, haklarının ihlalinde mahkeme yolu ile çözüm getirmede zorlanıyorlarsa, o ülkede kurumsal yönetim doğru işlemiyor demektir (Doğruer, 2008).

Yasal boşlukların olması da maliyetleri artırıcı bir rol oynamaktadır. Örneğin Türkiye'de TFRS'lerde adı geçen değerleme yöntemlerinden *gerçeğe uygun değer* yönteminin uygulaması oldukça zordur (Gönen ve Uğurluel, 2010, s. 6). Çünkü her türlü mal ve hizmetin ayrı bir piyasasının bulunması mümkün bulunmamaktadır. Bundan dolayı da standartların uygulanmasında boşluğu dolduracak yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulacaktır. TMS 39'a göre; gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgi ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmıştır. Burada vurgulanmak istenen nokta, piyasa fiyatına en yakın değer ile söz konusu finansal bilgilerin raporlanmasıdır. Ancak gerçeğe uygun değer hesaplamaları bazı karışıklıklara yol açmaktadır. Çünkü her piyasa

fiyatı gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. UFRS, bir varlığın ya da borcun gerçeğe uygun değerinin, ancak güvenilir olması durumunda raporlamaya konu edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla finansal bir bilginin güvenilirliği temel koşul olarak ortaya konmuştur

Vergi odaklılıktan kurtulma ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. UFRS'de vergi kanunlarını uygulama yerine yatırımcıların beklentilerini karşılama genelde ön planda olmaktadır. UFRS; şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alırken, vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının ve keyfiliğin önüne geçilmesini hedeflemektedir. Bu nedenle iki farklı yaklaşım sergileyen düzenlemelerin arasındaki farklılığı bir anlamda gereklilik olarak değerlendirmekte yarar bulunmaktadır. Vergi kanunları açısından yapılan bir değerlendirme sonucunun UFRS'ye göre yapılan bir değerlendirme sonucundan farklılık göstermesi durumunda bunların finansal tablolara yansıtılması anlamında bir sorun da bulunmamaktadır. Şirketler, UFRS'ye göre düzenledikleri finansal tablolar sonucunda ulaştıkları ticari kar rakamından vergi kanunları açısından anlamlı olan mali kar rakamlarına ulaşılmasını, düzenleyecekleri vergi beyannameleri ile yapabilmektedirler (Gönen ve Uğurluel, age, s.5).

UFRS'lerin uygulamasında AB'de yaşanan sorunlarından biride standartları uygulayan şirketlerin borçlarının artığıdır. Bu konuda Financal Times (16 Haziran 2005, s.15) çıkan bir yorumda;

"UFRS, şirketleri daha önce belirsiz olan çeşitli muhasebe kalemlerini açıklamaya zorladığından ve mali araçlar ile iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi konusunda daha net ve açık olmayı gerektirdiğinden açıklanan borçlar artıyor. Şirketlerin nakit akımlarını yatırımcılara satılan menkul kıymetlere yönlendirmesini sağlayan menkul kıymetleştirme araçları muhasebe işlemlerinde genellikle gösterilmek istenmeyen durumları göz önüne koyacaktır. Bu araçların amacı borçları azaltmak olsa da katı UFRS kuralları, bu nakit akımların sadece kazanç ve zararlarına hiçbir şekilde maruz kalmayacaklarını ispat eden şirketler tarafından bilanço dışında tutulmasına izin veriyor. Borç verenlerin kredi kartı alacaklarına ve ipoteklere menkul kıymetleştirdiği bankacılık sektöründe sorun daha da büyüyor. Şirketler, mülkiyet paylarına oranla varlıklarını ve borçlarını tanıyacak şekilde bağlı şirketlerin ve iş ortaklıklarının "oransal konsolidasyonunu" yapmak zorundadır. UFRS etkisini şu ana kadar açıklayan AB'li 28 büyük şirketin net ve diğer borçlarının yüzde 16 arttığı bildiriliyor. Net gelirdeki toplam değişimin yüzde 3'ten daha az olduğu kaydediliyor. Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına geçiş bu yıl devam ederse yatırımcıların ve analistlerin çok farklı bilançolarla karşılaşacakları tahmin ediliyor. Şirketler, araştırma ve geliştirme harcamaları ile sermayelerini varlık olarak sınıflandırdığı için borç artışlarının bir kısmı net sermayedeki artışlarla karşılanıyor." demek suretiyle konunun önemi vurgulanmaktadır.

Yine konuyla ilgili öne sürülen sorunlardan biri de *ihtiyatlılık* kavramıdır. Buna göre; UFRS uygulamalarına geçilmesiyle birlikte başta Almanya ve Fransa olmak üzere genellikle Kıta Avrupa'sı ülkelerinden yükselen temel şikayet finansal raporların ihtiyatlılık düzeyindeki değişmedir. İhtiyatlılık, özellikle Kıta Avrupa'sı kökenli (Türkiye de dahil) muhasebe sistemlerinde önemli bir muhasebe ilkesi olarak görülürken, UFRS'lere ilişkin Kavramsal Çerçeve'de ihtiyatlılık, güvenilirlik özelliğine bağlı olarak tanımlanmış, ihtiyatlılığın gereğinden fazla karşılık, yedek vb. ayrılmasına yol açabilecek bir yöntem olarak kullanılmasının güvenilirliği tehlikeye atabileceğine dikkat çekilmiştir. Bunun da ötesinde TFRS'lerde pek çok finansal tablo kalemi için tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılır kılınmasıyla raporların ihtiyatlılık düzeyi etkilenmiştir. Günümüzde değişik bilimsel çalışmalarla UFRS'lerin finansal tabloların ihtiyatlılık düzeyi üzerindeki etkileri ölçülmeye çalışılmaktadır. Ancak henüz yeterli veri birikimi sağlanamadığı için güvenilir ve genellenebilir sonuçlara ulaşılamamıştır (Özkan ve Erdener, 2010).

UFRS'lerin *sıkça değişiyor olması* hem bu standartlara göre finansal raporlama yapılmasını hem de bu raporların analiz edilmesini zorlaştırmaktadır. Standart değişikliklerinin o yıla ilişkin finansal tabloları hemen etkilememesi için bir yürürlük tarihi veriliyor olması, yaşanabilecek karmaşayı önlemektedir. Ancak özellikle yıllar itibariyle finansal tabloların karşılaştırılması anlamında, analistin hangi yıl hangi standartların hangi şekilleriyle yürürlükte olduğunu takip etmesi gerekmektedir. Benzer şekilde şirketlerin finansal tablolarında verilen bilgilerden, söz konusu tabloların hangi esaslara (standartlara) göre hazırlandığına ilişkin bölüm son derece önem arz etmektedir (Özkan ve Erdener, age).

UFRS'leri bilen *eğitimli insan ihtiyacı* bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. UFRS; bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de profesyonel olarak Avrupa Birliği müktesebatında tüm boyutlarıyla uyum gösterecek şekilde yükseltilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle finansal tablo hazırlayıcılarının geniş kapsamlı UFRS eğitimine olan gereksinimleri ortaya çıkmaktadır (Gönen ve Uğurluel, 2010, s.5).

Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş, bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. US GAAP, kural esaslı olup, uygulamaya yönelik katı kurallar içermektedir. Bir başka deyişle, söz konusu ilkeler, işletmelere verilen seçimlik hakların ya da muhakemede bulunma olanaklarının minimize edildiği geniş bir kurallar dizisini ifade etmektedir. FASB'ın benimsediği kural esaslı standartlar yerine uygulamaya

yönelik katı hükümler içermeyen, muhasebe politikalarını seçme konusunda uygulayıcılara serbestlik veren ve farklı uygulama seçenekleri içeren bir standart seti IASB tarafından gündeme getirilmiştir. Dolayısıyla kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş beraberinde birtakım zorlukları da getirmektedir. Standartları hazırlayanların önündeki en zorlu aşama, özün önceliğini koruyacak ve aynı zamanda uygulamada tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak derecede ayrıntı içeren standartlar oluşturmaktır. Ancak, IASB ile FASB arasında 18.09.2002 tarihinde imzalanan Norwalk Mutabakatı ile UFRS ile US GAAP arasındaki farklıkların UFRS lehine giderilmesi yönünde bir anlaşmaya varılmış ve dolayısıyla büyük ölçüde, UFRS'lerin FASB nezdinde ki akreditasyonu da sağlanmıştır (Gönen ve Uğurluel, age, s.5).

Başka bir sorun da *şeffaflık sorunudur*. Şeffaflık; açıklık ve güven ile birlikte düşünülmelidir. Finansal tablolarına yansıyan ve yatırımcılar başta olmak üzere tüm hissedarları ilgilendiren bir işlem ve olgunun neden ve nasıl yapıldığının açıkça ortaya konup, kamuoyu ile paylaşılması güven unsurunu da arttırmaktadır. UFRS'yi kullanan bir şirketin, uluslararası ticaret yapması ya da ortaklık kurabilmesi olasılığı tüm dünyada anlaşılabilir bir dil kullanıldığından daha yüksektir. Örneğin Türkiye'de uygulanmakta olan ulusal muhasebe standartlarının var olmaması, farklı kurumlar için değişik finansal tabloların hazırlanması, muhasebe kayıtlarının yasal zorunluluk ve vergi boyutu kapsamında yapılması finansal raporlama sürecinin şeffaflığını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ)'in finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri bankalara ve ilgili derecelendirme şirketlerine zamanında, şeffaf ve güvenilir bir şekilde sunmaları gerekliliği ortaya çıkmıştır (Gönen ve Uğurluel, age, s.5).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ VARLIKLARIN SUNUMU İLE İLGİLİ GETİRDİĞİ YENİLİKLER

TFRS çok kapsamlı ve geniş metinler olduğundan çalışmanın giriş bölümünde de belirtildiği gibi, çalışmanın kapsamı bilançoda yer alan varlık kalemleriyle sınırlandırılmıştır. TFRS'ler de varlık kalemleriyle ilgili standartların incelenmesi, TFRS'lerde yer alan değerleme ilke ve yöntemlerinin, TFRS'lerin konuya bakış açısının anlaşılması bakımından önem arz etmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, bilanço varlık kalemlerinde önemli bir yer tutan; *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıkların* sunumu mevcut durum açısından MSUGT çerçevesinde, yeni durum açısında TFRS çerçevesinde incelenmiştir. Konu içerisinde ayrıca, TFRS'lerde özellik arz eden *varlıklarda değer düşüklüğü, iştiraklerdeki yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller* de açıklandığı şekliyle sunulmuştur.

3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Çerçevesinde Varlıkların Sunumu

İkinci bölümde de belirtildiği gibi, MSUGT 01.06.1989 tarihinde kabul edilen 13.06.1989 tarih 20194 sayılı Resmi Gazetede ilan edilen 3568 sayılı kanuna bağlı olarak ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175.ve mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayalı olarak çıkarılmış ve 26.12.1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazetede ilan edilmiştir. Bu tebliğe göre; farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda bulunan banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri (faktoring vb alanlarda faaliyet gösterenler dahil), menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları gibi işletmeler dışında bilanço esasına göre defter tutulan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmeler bu tebliğin kapsamına girmektedir.

İlgili tebliğin Muhasebe Usul ve Esasları başlığı altında yer alan Mali tablo ilkeleri tebliğ kapsamında hazırlanılması gereken iki temel mali tablo (bilanço ve gelir tablosu) ile beş ek mali tablo (satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu ve özkaynak değişim tablosu) sıralanmaktadır. Bu ilkeler

içerisinde iki temel mali tablo ile ilgili ilkeler tek tek belirlenmiştir: Bunlar, Bilanço İlkeleri ve Gelir Tablosu İlkeleridir. Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço ilkelerine göre, Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır. Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibariyle üçe ayrılmaktadır: Varlıklarla İlgili İlkeler, Yabancı Kaynaklarla İlgili İlkeler ve Özkaynaklarla İlgili İlkeler.

MSUGT çerçevesinde Mali Tablo İlkelerinin altında yer alan Bilanço İlkelerinden Varlıklara İlişkin İlkeler tebliğde şu şekilde yer almaktadır.

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
5. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
6. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
7. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
8. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

MSUGT içerisinde Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması ayrı olarak ele alınmış ve varlıkların nasıl gruplandırılacağı tek tek belirlenmiştir. Bu tebliğe göre Bilanço kapsamındaki kalemler Hesap Çerçevesi içerisinde yapılan sıralama ve açıklamalara paralel olarak yer almalıdır. Buna göre varlıklar öncelikle iki gruba bölünmelidir: Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar.

3.1.1. MSUGT'ne Göre Dönen Varlıkların Sunumu

MSUGT göre Dönen Varlıklar bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmesi veya tükenmesi beklenen varlıklar olarak tanımlanmakta ve bu grupta yer alan varlıklar Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) içerisinde hesap planı açıklamaları adı altında aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

Hazır Değerler: Kasa, Alınan Çekler, Bankalar, Verilen Çekler ve diğer hazır değerler adı altında ayrıştırılan bu grup elde veya bankada bulunan istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya dönüşmesi mümkün olan tüm nakit değerleri ifade etmektedir. Muhasebe ilkelerine göre vadeli çeklerin ticari alacak olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Menkul Kıymetler: Hisse Senetleri, Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları, Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları ve Diğer Hazır Değerler adı altında ayrıştırılan bu grup faiz geliri veya kar payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak karlar elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Ticari Alacaklar: Alıcılar, Alacak Senetleri, Alacak Senetleri Reeskontu, Verilen Depozito ve Teminatlar, Şüpheli Ticari Alacaklar ve Diğer Hazır Değerler şeklinde ayrıştırılan bu grup ise bir yıl içerisinde paraya dönüşmesi beklenen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar ile bu alacaklarla ilgili tahsil riskinin gösterildiği gruptur.

Diğer Alacaklar: Bu hesap grubu, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen Senetli, Senetsiz Alacaklar ile bu gruba ait Şüpheli Alacak ve Şüpheli Alacak karşılığının izlenmesini sağlar.

Stoklar: Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, İlk Madde ve Malzeme, Yarı Mamul, Mamul, Ticari Mal, Yan Ürün, Artık ve Hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Stok değer düşüklüğü ve verilen sipariş avansları da bu hesapta takip edilmektedir.

Hesap Çerçevesi açısından Bilançoda varlıklar içerisinde yer alan ancak dönem ayarlayıcı hesap niteliğinde kullanılan hesaplar ile, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri ile ilgili özellikli durumlar ve vergi takibi açısından kullanılan hesaplar tezin kapsamına dahil edilmemiştir.

3.1.2. MSUGT'ne Göre Duran Varlıkların Sunumu

Bu ana hesap grubu, bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerde, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsamaktadır. Bu ana grupta yer alan varlıklar Bilançosunun sunumunda belirtildiği gibi hesap çerçevesi açısından sıralanmaktadır.

Ticari Alacaklar: Bu grupta bir yıldan fazla uzun vadeli senetli ve senetsiz ticari alacaklar izlenir. Vadesi bir yılın altına düşenler, dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplarda gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu grup da ki ilgili hesapların ayrıntılarında gösterilir.

Diğer Alacaklar: Herhangi bir ticari işleme dayanmadan meydana gelmiş ve bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen alacakları kapsar. Vadesi bir yılın altına düşenler dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplarına aktarılır.

Mali Duran Varlıklar: Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenir. Ayrıca, diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu grupta yer alır.

Maddi Duran Varlıklar: İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslar yer almaktadır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar: Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir.

3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Çerçevesinde Varlıkların Sunumu

TFRS içerisinde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardıdır. Bu Standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar (TMS 1,1).

Bu standardın 54. paragrafında Finansal Durum Tablosunda (Bilançoda) yer alacak bilgileri sıralamaktadır. Buna göre finansal durum tablosu (bilanço) en azından aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamaktadır ve 57.paragrafa göre burada yer alan hesap gruplarının bilançoda hangi sıra ve biçimde sunulacağı bu standartla belirlenmemektedir. 54. paragraf sadece, finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ayrı olarak sunulmaya yeter ölçüde birbirlerinden nitelik ve işlev olarak farklı olan kalemlerin, bir listesini verir. Burada yer alan sıralama bilançoda yer alması gereken sıralama değildir (TMS 1,54).

a. Maddi Duran Varlıklar,
b. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
c. Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
d. Finansal Varlıklar ((e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç),
e. Özkaynak Yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
f. Canlı Varlıklar,
g. Stoklar,
h. Ticari ve Diğer alacaklar,
i. Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
j. Finansal Borçlar ((k) ve (l) şıklarında gösterilenler hariç),
k. TMS 12'de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,

l. TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,

m. TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar, Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar *(azınlık payları)* ve Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

Ayrıca (TMS 1,57);

a) İlgili kalemin boyutu, niteliği veya işlevi veya benzer kalemlerin bir araya toplanması işletmenin finansal durumunun anlaşılması için uygun olduğu takdirde, yeni kalemler eklenir ve

b) İşletmenin finansal durumunun anlaşılmasına uygun bilgi sağlamak amacıyla, işletmenin ve işlemlerinin niteliğine göre, kullanılan tanımlar ve kalemlerin sıralanması veya benzer nitelikteki kalemlerin bir araya toplanması, düzeltilebilir. Örneğin, bir finansal işletme, faaliyetlerine ilişkin ihtiyaca uygun bilgileri sağlamak üzere yukarıdaki tanımları düzeltebilir.

TMS 1 standardının 58. paragrafına göre, işletme, ilave kalemlerin ayrı olarak sunumunun değerlendirilmesine ilişkin karar vermesi aşamasında, aşağıdaki temeller doğrultusunda değerlendirme yapar: Varlıkların niteliği ve likiditesi; Varlıkların işletmedeki fonksiyonu ve Borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması.

60. paragrafa göre bir işletme, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını 66–76. Paragraflar uyarınca finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır. Bu sınıflandırma MSUGT belirtilen sınıflandırmayla benzerlik taşımaktadır.

66. paragrafa göre bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır:

a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;

b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması;

c) Raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya

d) Raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak

koşuluyla, söz konusu varlıklar (TMS 7'de tanımlanmış şekli ile) nakit veya nakit benzeriyse.

67. paragraf, standartta yer alan "duran" terimini uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar için kullanılacağını belirtmektedir. Standart, anlamı açık olduğu sürece alternatif terimlerin kullanılmasını yasaklamamaktadır. Mevcut durumda böyle bir ayrım yapıldığından standartlarda yapılan bu ayrım Türkiye kullanıcıları için önemli bir farklılık yaratmamaktadır.

Varlık kalemlerini MSUGT daha net ve sistematik bir şekilde gruplandırırken standartlar daha çok sistematik gruplandırmadan ziyade tanımlama durumundadır. Bu nedenle TFRS'de varlıkların sunumu dönen-duran varlık ayrımı ile değil, Finansal Varlıklar (nakit değerler, alacaklar, menkul kıymetler v.b.), Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar olmak üzere dört grupta incelenecektir.

3.2.1. Finansal Varlıklar

Birbiri ile finansal ilişkide bulunan iki işletmenin var olduğu nazara alındığında bunlardan birinin finansal varlıklarında, diğerinin finansal borçlarında veya özkaynağında aynı tutarda artış meydana getiren ödeme araçlarına "finansal araç " denir (Örten ve Örten, 2000, s.3). Mısırlıoğlu'na (2008, s.67) göre de Finansal varlıklar; nakit veya nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonosu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlardır.

Finansal varlıklarla ilgili sunumu *TMS 32 Finansal Araçların Sunumu* standardında, bu varlıkların muhasebeleştirilmesi *TMS 39 Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi* standardında ve açıklamalar ise *TFRS 7 Finansal Araçların Açıklaması* standardında yer almaktadır.

3.2.1.1. Finansal Varlıklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemektir. Finansal araçlarla ilgili bilgilerin sunumuna ilişkin hükümler "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında yer almaktadır. Finansal araçlara ilişkin olarak kamuoyuna yapılması gereken açıklamalara yönelik hükümler ise "TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar" Standardında yer almaktadır (TMS 39, 1).

TMS 32'de , finansal araçlar; öyle bir sözleşmedir ki, bu sözleşme bir işletmenin finansal varlığı iken diğer işletmenin finansal yükümlülüğünü veya öz sermayesini teşkil eder (TMS 32, 11) şeklinde tanımlanmıştır.

TMS 32'nin 4'üncü paragrafında; "Bu Standart tüm işletmeler tarafından her türlü finansal araca uygulanır." demek suretiyle standardın kapsamı açıklanmış ve paragrafın devamında istisnai haller sayılmıştır.

TMS 32'ye göre finansal varlıklar;

- Likit Kıymetler (nakit, döviz, çek, banka mevcutları gibi),
- Diğer İşletmenin Öz sermaye Araçları (Hisse Senedi, konsolidasyona girmeyen iştirak, müşterek yönetim payları),
- Sözleşmeden Doğan;

Likit kıymet veya finansal varlık elde etme hakkı (diğer işletmelerin ihraç ettiği tahvil veya kar zarara katılma belgesi ve benzeri borçlanma araçları, alacaklar ve kullandırılan krediler),

Diğer işletmenin hisse senetlerini alma hakkı (hisse senedi opsiyonları, rüçhan hakkı kuponları, katılma indifa senetleri),

Avantajlı durumda satın alma hakkı veren kontratlar (örneğin kurların sözleşmede belirtilen kurun altında kaldığında satın alma hakkı veren vadeli işlem sözleşmeleri, opsiyonlar, swaplar gibi türev araçları),

- İşletmenin belirsiz bir sayıda kendi öz sermaye araçlarını elde etme hakkı veya imkanı sağlayan sözleşmeler. Bunlar türev veya türev olmayan finansal araçlar olabilir (Örten vd., 2009, s.471).

3.2.1.2. Finansal Varlıkların Türleri

TMS 39 finansal varlık ve yükümlülüklerin özellikle değerleme ölçütlerinin kullanılması ve finansal tablolarda raporlanması açısından dört grupta sınıflandırmaktadır. Bunlar (TMS 39, 9);

- Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Farkı Kâr Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar
- Vadeye Kadar Elde Tutulacak Varlıklar
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar
- Kredi ve Alacaklardır.

Tüm bu sınıflamalarda dikkate alınması gereken kriter işletmenin bu varlık veya yükümlülüğü *ne amaçla iktisap* ettiğidir (Örten vd., age:475).

Finansal varlıkların gruplandırması ve her gruba giren finansal varlıkların özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1.2.1. Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Farkı Kâr Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar

TMS 39, 9'uncu paragrafında GUD[5] farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar iki bölümde incelenmiştir.

Alım Satım Amaçlı Elde Tutulan Finansal Varlıklar

Bunlar, bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kar elde etmek amacıyla satın alınan finansal varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen finansal borçlardır. Satılmak amacıyla alınan hisse senetleri, tahvil ve bono gibi borçlanma senetleri, türev finansal varlıklar bu gruba örnek teşkil eder. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler, kar ve zarar hesabı ile ilişkilendirilir (Mısırlıoğlu, 2008, s.70).

Eğer bir varlık kısa bir süre sonra satılmak veya geri alınmak suretiyle satın alınıyorsa bu alım satım amaçlı finansal varlık olmaktadır (Örten vd., 2009, s.475). Bir finansal varlığın alım satım amaçlı finansal varlık olarak sınıflandırılabilmesi için bazı koşulların varlığı aranmaktadır (Demir, 2009, s.82). Bu koşullar aşağıda sıralanmaktadır (TFRS/UFRS Uygulama Rehberi, s.4-15).

Alım satım işlemi, genellikle, aktif olarak ve sıklıkla gerçekleştirilen alım satım işlemlerini ifade etmektedir.

- Finansal varlık yakın bir tarihte satılmak amacıyla edinilmiştir.
- Finansal varlık için son zamanlarda kısa dönemde kar elde etme konusunda belirgin bir eğilimin olduğu yönünde kanıtlar bulunmaktadır ve belirli finansal araçlardan oluşan bir portföy kapsamındadır.
- Finansal varlık, finansal riskten korunma amacı olmayan bir türev ürünüdür.

Görüldüğü gibi bu gruba girecek finansal varlıkların özellikle kar elde etme amacıyla kısa süreli olarak elde tutulmak üzere iktisap edilmesi ve bu finansal araçlarla ilgili aktif bir piyasanın bulunması gerekmektedir.

---

[5] **Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 32. 11). Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar çalışmanın 4'üncü bölümünde yapılmıştır.

İlk Defa Kayda Alınmalarında Gerçeğe Uygun Değeri İle Değerlenen ve Değerleme Farkı Kar/Zarara Yansıtılan Varlıklar

Bu gruba giren finansal varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında, işletme tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanmıştır. İşletme, bu tür bir sınıflamayı, Paragaraf 11A'da izin verilen veya daha doğru bir bilgi sunulması sonucunu doğuran durumlarda kullanabilir (TMS 39, 9).

Paragraf 11 A'da ise konu şöyle açıklanmaktadır;

Bir sözleşmenin bir veya daha fazla saklı türev ürün içermesi durumunda, işletme, alan aşağıdaki koşullar oluştuğu sürece ilgili karma sözleşmenin tamamını gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya finansal borç olarak sınıflayabilir:

- Saklı türev ürünün (ürünlerin), aksi durumda, değiştirilmesine ancak sözleşme gereğince hükmolunabilecek nakit akışlarında önemli bir değişiklik yaratmaması; veya
- Benzer bir karma finansal araçta bulunan saklı türev ürünün ilgili finansal araçtan ayrıştırılmasının engellenmiş olduğunun küçük bir analiz işlemi sonucunda veya hiçbir analiz yapılmaksızın anlaşılabilmesi (örneğin bir kredi işleminde, borçluya, ilgili krediyi itfa edilmiş maliyetine yakın bir tutardan peşin olarak ödeme imkanı veren bir saklı peşin ödeme opsiyonu) olarak tanımlanmaktadır.

Bu sınıfa sadece menkul kıymetler cüzdanına dahil varlıklar girmemekte, yükümlülüğe neden olan vadeli işlem kontratları da girmektedir. İşletmeyi ödeme yükümlülüğü altına alan opsiyonlar, vadeli işlem sözleşmeleri, diğer negatif değerli türev ürünleri bu gruba girdiği gibi, henüz aktiften çıkarma koşullarını taşımayan varlıklar üzerinde yapılan sözleşmeler nedeniyle doğan yükümlülüklerde bu sınıfa girer (Örten vd.,age, s.476).

3.2.1.2.2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Varlıklar

İşletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkanının bulunduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi bulunan, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır (TMS 39, 9).

- İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıfladığı finansal varlıklar,
- İşletmenin satılmaya hazır olarak tanımladığı finansal varlıklar,

- Kredi ve alacak tanımına giren finansal varlıklar.

Bunlar özellikle bir vade taşıyan menkul kıymetlerdir. Tahvil, bono, varlığa dayalı menkul kıymet gibi finansal varlıklardan oluşur. Hisse senetleri veya gayrimenkul, menkul yatırım fonları katılım belgeleri gibi belirgin bir vadesi olmayan menkul kıymetler burada sınıflandırılmazlar (Örten vd., 2009, s.476).

Demir'e göre ise (2009, s.85); varlıkların vadeye kadar elde tutulacak olarak sınıflandırılması bir istisnadır. Sadece, işletmenin yatırımı vadeye kadar elde tutma niyeti (kararı) ve olanağının bulunması durumunda söz konusu olur. İşletmenin eylemlerinin, bu türden yatırımları vadesine kadar elinde tutma niyet (karar) ve olanağına yönelik şüphe uyandırması durumunda, bu tür finansal varlıkların vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılması, makul bir zaman dilimi için mümkün değildir (TMS 39, Uygulama Rehberi, s.20). İşletme, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarına ilişkin vadeye kadar elde tutma niyet (karar) ve olanağını, sadece bu finansal varlıklar ilk kez muhasebeleştirildiklerinde değil, aynı zamanda izleyen her bilanço döneminde de değerlendirir (TMS 39, Uygulama Rehberi, s.25).

3.2.1.2.3. Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar

Satılmaya hazır olarak tanımlanan veya (a) kredi ve alacak, (b) vadeye kadar elde tutulacak yatırım veya (c) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflanmayan türev olmayan finansal varlıklardır (TMS 39,9).

Bu grupta, portföy yatırımları yer almaktadır. Portföy yatırımları, uzun vadeli amaçlarla tutulan hisse senedine veya bir borsaya kayıtlı borçlanma senedine dayalı finansal varlıklardır (Mısırlıoğlu, 2008, s.71).

3.2.1.2.4. Kredi ve Alacaklar

Sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır (TMS 39, 9).

- İşletmenin derhal veya yakın bir tarihte satmak niyetinde olduğu alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile işletme tarafından ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanan türev olmayan finansal varlıklar;

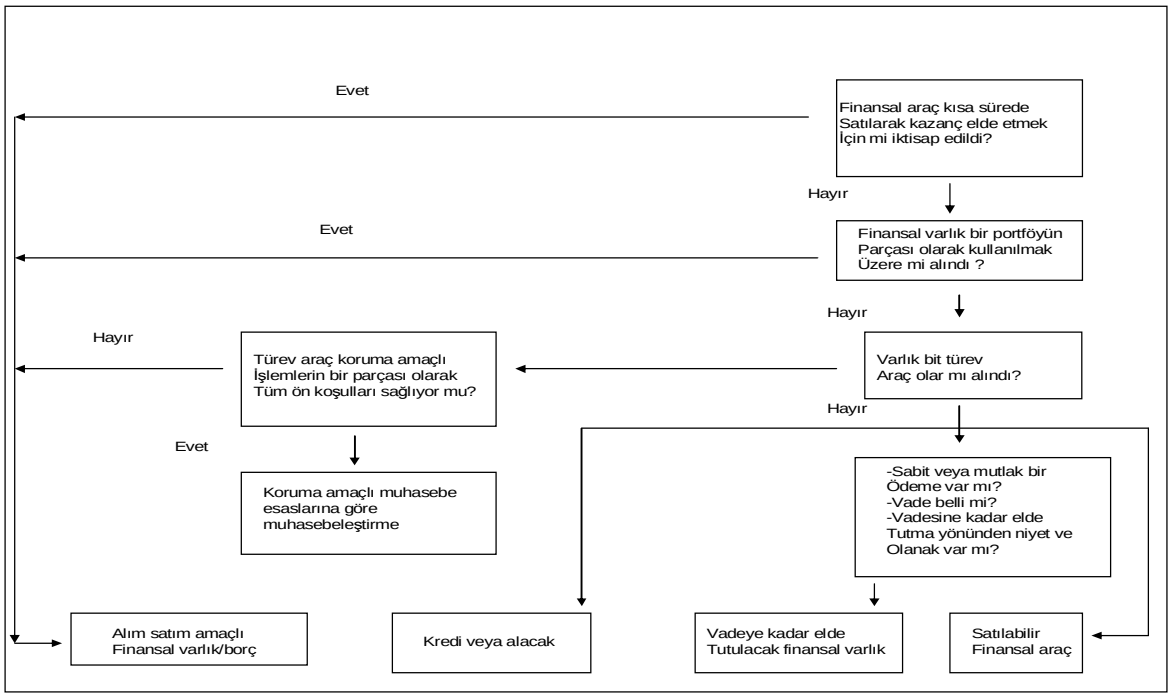
- İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında satılmaya hazır varlık olarak sınıfladığı türev olmayan finansal varlıklar; ve
- Satılmaya hazır olarak sınıflanması gereken ve alacaklının, kredi değerliliğindeki kötüleşme dışındaki nedenlerden ötürü yapılan ilk yatırımın tamamına yakın bir kısmını geri kazanamayabileceği türev olmayan finansal varlıklar.

Başka bir deyişle, işletmenin normal faaliyetleri sonucunda satıştan veya verilen hizmetten dolayı alacaklı olduğu durumlarda doğan alacaklar, bunların senetli ve senetsiz oluşlarına, vadelerinin kısa veya uzun oluşlarına bakılmaksızın finansal araç olarak nitelendirilirler (Örten vd., 2009, s.477-478).

Bu grupta yer alan finansal varlıklara aşağıdaki örnekler verilebilir (Demir, 2009, s.89).

- Kredi varlıkları, ticari alacaklar, borçlanma araçlarındaki yatırımlar ve bankalardaki mevduat.
- Fonların doğrudan ihraççıya transfer edildiği ihraç tarihinde satın alınan bir tahvil, kredi olarak sınıflandırılır.

TFRS'lere göre karmaşık bir yapıya sahip olan finansal varlıkların sınıflandırılmasının daha iyi anlaşılabilmesi için finansal varlıklar karar ağacı Tablo 3'de sunulmuştur.



Şekil 1. Finansal varlıklar karar ağacı

Not. International Accounting Standarts: Finanzinstrumente, Privacewaterhouse Coopers, Aktaran; Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları" Gazi Kitabevi 3. Baskı 2009 s:479, adlı çalışmadan alınmıştır.

Şekil 1'den anlaşılacağı gibi finansal varlığın hangi sınıfa sokulacağı birkaç aşamada sorgulanmakta ve sınıflandırma yapılırken en önemli hususun işletmenin finansal varlığı iktisap etme niyeti temel değerlendirme kriteri olmaktadır.

3.2.2. Stoklar

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur (Küçüksavaş, 2003, s.287).

Cemalcılara göre de (2003, s.131); stoklar işletmenin en önemli varlık kalemleri içinde yer alırlar. Ticari işletmeler faaliyet alanları ile ilgili malları satın alırlar ve gereksinimi olan kişi ya da kuruluşlara uygun buldukları kar ile satarlar. İşletmelerin mal alım-satımından elde ettikleri brüt satış karı, satış hasılatı ile satılan malların maliyeti arasındaki farktan oluşur. Bu nedenlerle mal hareketleri ile ilgili muhasebe işlemleri çok önemlidir.

TFRS'lerde Stoklar, TMS 2 Stoklar Standardında açıklanmıştır. Standartta geçen önemli açıklamalar aşağıda verilmiştir.

3.2.2.1. Stoklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içerecek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumunu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında bilgi verir (TMS 2, 1) demek suretiyle standardın amacı belirtilmiştir.

Stoklar; işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan; satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS 2, 6). Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları da kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar (TMS 2, 8).

Bu tanımda stoklar üç gruba ayrılmıştır. (i) ticari mallar, (ii) mamuller ve yarı mamuller ve (iii) ilk madde ve malzemeler.

Demirel (2009, s.37) standartta, stokların; sadece tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları veya işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri değil, aynı zamanda hizmet sunulması durumunda henüz ilgili gelirin elde edilmediği hizmetin maliyetini de kapsadığı belirtilmektedir. Bu konuda TMS 18 Hasılat Standardı referans gösterilmiştir.

Görüldüğü üzere standart, bir yandan finansal muhasebe yönüyle ticari işletmeleri ilgilendirirken, diğer yandan maliyet muhasebesi kapsamında mamul üreten ve hizmet sunan işletmeleri de ilgilendirmektedir (Özbek, 2008, s.78).

Bu standart aşağıda yer alanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır (Demirel,age, s.30):

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar ve
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Bu standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılamaz (Beyazıtlı, 2006, s.107).

Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracıların elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek ve değerlendiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi standart, standardın kapsamını ve kapsamı içinde olmayan durumları detaylı bir şekilde açıklamış, tarım ürünleri mineraller ve aracıların elinde bulunan stoklar için özel uygulamalar getirmiştir.

3.2.2.2. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti, tüm *satın alma maliyetleri*, *dönüştürme (şekillendirme) maliyeti* ve stokların mevcut durumuna ve kon umuna getirilmesi için katlanılan *diğer maliyetlerden* oluşur (TMS 2, 10; TMSK, 2008, s.279).

Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS 2,11).

Satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz (Örten vd., 2009, s.50).

Bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2, 18).

Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri, hammaddelerin alınıp mamulün üretilmesine kadar geçen süreçte yapılan maliyetleri sınıflandırmakta ve üretime katkılarına göre ürün maliyetine eklemektedirler. Buna göre üretim için gerekli olan ve mamulün temelini oluşturan hammaddeler ile yine üretim için temel oluşturan işçilikler direkt giderler olarak gösterilmekte, diğer malzeme, işçilik ve çeşitli giderler ise genel üretim gideri olarak nitelendirilmektedir (Tire, 2009, s.61). TMS 2 Standardında genel üretim giderleri sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir (TMS 2, 12).

Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, 12).

Stokların dönüştürme maliyetleri; doğrudan işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile stokların mamul mallara dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir (Gençoğlu, 2007, s.179).

TMS 2 kural olarak ***normal maliyet*** [6] yöntemini benimsemiştir. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite "normal kapasite"dir. Standartta **normal kapasite**, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen "ortalama" üretim düzeyi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe terminolojisinde bir yıllık kapasite ***beklenen kapasite*** olarak tanımlanırken, ***normal kapasite*** uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. TMS 2'nin

[6] Literatürde başlıca dört yöntem bulunmaktadır: (1) Tam Maliyet Yöntemi, (2) Değişken Maliyet Yöntemi, (3) Normal Maliyet Yöntemi, (4) Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi.

normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir (Boyar, 2006, s.85).

Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (TMS 2, 14).

Sönmez'e göre ise (2007, s.153) TMS-2'de üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretim olarak iki gruba ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez. Olumsuz kapasite sapmaları, üretim maliyetine yüklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir. Çok yüksek üretim (aşırı kapasite sapması) dönemlerinde ise, her bir mamule düşen dağıtılmış sabit Genel Üretim Giderleri (GÜG) payı azalır. Böylece mamul stoku aşırı değerlenmemiş olur.

Standartta (Boyar, age, s.86), gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yönteminin kullanılması değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır ve bu şekilde uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Mamullerin satılmamış olması halinde -satılıncaya kadar- eksik değerlenen stoklar nedeniyle indirilebilir geçici fark ortaya çıkacak ve tutarın vergi oranı ile çarpılmasıyla bulunan kısım ertelenen vergi varlığını oluşturacaktır.

Diğer Maliyetler

Standardın 15. paragrafında diğer maliyetlerin, stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebileceği belirtilmiştir. Örneğin, bazı GÜG kapsamı dışındaki giderler veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetleri, stok maliyetleri kapsamına alınabilir.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler, şunlardır (TMS 2, 16):

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,

- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.

Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme kullanımları (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar haricindeki depolama masrafları, stokların mevcut duruma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri ise stokların maliyetine alınmayacak ve gerçekleştikleri dönemde doğrudan gider olarak kaydedilecektir (Dağdemir, 2008, s.66).

Standardın 17. paragrafında stokların elde edilmesi ile ilgili borçlanma maliyetleri konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri'ne atıfta bulunularak "özellikli varlığın" tanımı yapılmıştır. TMS 23, 5. paragrafta özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar şeklinde tanımlanmıştır.

Borçlanma maliyeti standardında stokun özellikli varlık[7] durumunda olması halinde muhasebeleştirme şöyle olacaktır: Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur (TMS 23, 1).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi varlığın özellikli varlık olması durumunda varlığın edinimi için yapılan finansman giderleri de ilgili dönemde gider olarak gösterilebilecektir.

Standardın 18. paragrafında, işletmenin stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olması durumunda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark mevcutsa, bu farkın ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Oysa vadeli alımlarla ilgili uygulamalarda vade farklarının stok maliyeti içine dahil edildiği bilinmektedir (Akdoğan, 2004, s.23).

Stoklarla ilgili kur değişimi etkileri içinde ilgili standarda atıf yapılarak; 21 no'lu 'Kur Değişiminin Etkileri' standardı stoklarda oluşan kur farkları için standartta yer alan açıklama şöyledir: "Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal

[7] Standardın İngilizce metninde yer alan "qualifying assets" terimi Türkçeye "özellikli varlık" olarak çevrilmiştir.

olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, 30) şeklinde açıklamaktadır.

Ayrıca, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, özü itibariyle, stok ve hizmet alımlarında *belge (fatura) tabanlı* değil, *peşin değer tabanlı* muhasebeleştirmeyi ve raporlamayı getirmektedir (Selvi, 2009, s.100). Böylesi bir uygulama, muhasebenin *özün önceliği* kavramıyla tutarlı bir kayıt sistemi oluşturmaktadır.

3.2.2.3. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri

Standart, hizmet sunan işletmeler içinde stok maliyetlerini özel olarak belirtmiştir. Buna göre; (TMS 2,6) Verilen hizmetle ilgili hasılatın *mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı* durumlarda ilgili giderler *stok hesabına* yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, *hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri* içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

Hizmet işletmelerinde, bazı sınırlı hallerde, hizmet maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekli olabilir. Hizmet maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekir:

- Maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi,
- Gelecekte ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olması,
- İşletmenin kontrolünde olması

Üretilen hizmetin müşterisi belirli ise; aktifleştirme yapmadan önce TMS 18 Hasılat Standardını da göz önünde bulundurmak gerekir. Buna göre, eğer hizmetin sonuçları güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise, tamamlanma esasına göre maliyetin gider olarak kayda alınması gerekir. Belirli bir müşteriye yönelik olarak hazırlanmayan hizmetlerin maliyetlerinde ise aktifleştirme söz konusu olabilmektedir (Örten vd., 2009, s.58).

Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmelerinde stoklar ise TMS 2,

Stoklar Standardının 37'nci paragrafına göre, bu genel sınıflandırmanın dışında yarı mamul olarak tanımlanabilir (Demir, 2006, s.30).

3.2.2.4. Stok Maliyetlendirme Yöntemleri

Maliyetlerin ölçümünde fiili maliyetler esas olmakla birlikte, sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir (Gençoğlu, 2007, s.186; Örten vd., age, s.61).

Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir (TMS 2, 21).

Perakende Yöntem

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işlemeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızlı değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemle, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (TMS 2, 22).

Stokların maliyetiyle ilgili önemli bir konu da; stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin giderler olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler ve kaydedilmeleri gereken hesap sınıfları şöyledir (Demir, 2009, s.36):

- Normalin üstünde gerçeklesen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, bu sınıflamaya uygun giderler direk olarak bulunduğu döneme gider olarak yazılabilecektir.

3.2.3. Maddi Duran Varlıklar

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmede bir yıldan daha fazla süre kullandıkları, aşınmaya, yıpranmaya, tükenmeye ve değer kaybına tabi kıymetlere duran varlıklar denir. Duran varlıklar muhasebe literatüründe Sabit Aktifler, Uzun Vadeli Aktifler olarak da tanımlanmaktadır.

Duran varlıklar, fiziki yapıya sahip olan Maddi Duran Varlıklar ve fiziki yapıya sahip olmayan ve bir harcama şeklinde ortaya çıkan Maddi Olmayan (Gayri maddi) Duran Varlıklar olarak iki gruba ayrılır (web muhasebe, 2010).

Küçüksavaş'a göre maddi duran varlıklar (2006, s.399), işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (Demir, 2008, s.46). TFRS'de Maddi Duran Varlıklar TMS 16 numaralı standartta açıklanmıştır.

3.2.3.1. Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, 1).

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir (TMS16, 6).

Kapsamı ise standartta şöyle açıklanmıştır (TMS 16, 2); bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanır.

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz (TMS 16, 3) :

- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi , veya
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Diğer standartlar bir maddi duran varlık kalemini bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin "TMS 17 Kiralama İşlemleri", standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir (Demir, 2008, s.30).

3.2.3.2. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Maddi duran varlıklarda önemli bir konuda amortismandır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında amortismanlar konusu geniş olarak ele alınmış ve detaylı açıklamalar yapılmıştır. Standardın 6'ncı paragrafında; "Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder." demek suretiyle *amortismanın* tanımı yapılmış ve "bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder." denilerek *amortismana tabii tutarın* tanımı verilmiştir.

Buna göre (Kırca, 2007, s.34), amortisman bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan hurda değerin düşülmesiyle bulunan tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır. Görüldüğü üzere amortisman ayrılması için varlığın amortismana tabi tutarının tespit edilmesi, faydalı ömrün tahmin edilmesi ve varlığın kullanımına uygun amortisman yönteminin seçilmesi gerekir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur (TMS 16, 54).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi Amortismana tabi bir varlık *maliyet bedeli* ile ölçülür. Maliyet bedeline indirimler ve ticari ıskontolar düşüldükten sonra,

ithalat vergileri ile alış fiyatlarını kapsayan satın alma fiyatı ile çalışabilecek duruma getirilmesine ilişkin doğrudan varlığa yüklenebilir her türlü maliyet dahil edilir.

3.2.3.2.1. Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16, 53).

Standarda göre, amortismana tabi değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin (hurda değer) maliyetten düşülmesi esastır. Ancak, kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değerin dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Kalıntı değeri, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanır. Hesaplamada, paranın zaman itibariyle değerinin de dikkate alınması gereklidir. Hurda değerinin, düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir. Hurda değerindeki değişiklikler, bir tahmin değişikliği niteliğindedir ve TMS 8 muhasebe politikaları standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir (Örten vd., 2009, s.209)

Bir varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (TMS 16, 55).

Ataman (2004, s.67)'na göre maddi duran varlıklar amortismana tabi tutarları saptanmadan önce bunların toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her parçasının ayrı bir yararlı ömre sahip olup olamadığı ve ayrı yöntemlere göre amortismana tabi tutulup tutulamayacağı belirlenmelidir. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismana tabi tutabilir. Aynı yararlı ömre sahip olan ve amortisman yöntemi aynı olan parçaların gruplandırılması mümkündür

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak

kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (TMS 16, 56):

- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi standart, varlığın ekonomik ömrünün tespiti için gerek işletme içi gerekse işletme dışı bir takım faktörleri göz önüne alarak kapsamlı ve detaylı kriterler ön görmektedir.

Duran varlıklarla ilgili bir diğer konuda hizmet süresiyle ilgidir. Buna göre; duran varlıklara bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Varlıklar, işletmede kullanıldıkları sürece varlıklardan yararlanıldığı kabul edilir ve bu süre; varlığın hizmet süresi olarak adlandırılır. Bazı durumlarda varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Bu nedenle, maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilmelidir (Tokay, 1999, s.33).

Standart arsa ve binaların amortismanı için ayrıca açıklamalarda bulunmuştur. Buna göre; arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez (TMS 16, 58).

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismana tabi

tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır (TMS 16, 59).

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi standart, arsaların ömrünü sonsuz kabul ederek çok özel durumlar hariç amortisman ayrılmamasını kabul ederken, binaların ömrüyle ilişkili olarak amortisman ayrılması gerektiğini belirtmektedir.

3.2.3.2.2. Amortisman Ayırma Yöntemleri

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır (TMS 16, 60). Amortisman ayırmada uygulanacak yöntemler, varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilmekte ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanmaktadır (Doğan, 2004, s.5). İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer (Gençoğlu, 2007, s.216).

Buna göre TMS 16'da açıklanan amortisman yöntemleri şunlardır;

Doğrusal Amortisman Yöntemi

Eşit paylı amortisman yöntemi olarak da isimlendirilen amortisman yöntemine göre, duran varlığın maliyet bedelinden ekonomik ömrün sonundaki öngörülen hurda değeri çıkartıldıktan sonra kalan kısmı, ekonomik ömrü oluşturan hesap dönemlerinde eşit tutarlarda gidere dönüştürülerek yok edilir.

Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır (Demir, 2008, s.34).

Uygulanan amortisman yönteminin en azından her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmesi gerekir. Eğer gelecekteki ekonomik faydalarında belirgin bir değişiklik olursa, bu değişikliği yansıtacak şekilde amortisman yöntemi değiştirilir.

Böyle bir değişiklik 8 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, 61).

3.2.3.3. Maddi Duran Varlıklarla İlgili TFRS'de Yer Alan Diğer Açıklamalar

Bu bölümde standartta geçen değer düşüklüğü, değer düşüklüğü tazminatı ve finansal durum tablosu (Bilanço dışı) bırakma konuları açıklanmıştır.

Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini, ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler (TMS 16, 63).

Standarda göre, varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanılabilir tutarından daha fazla tutarda izleniyor olabilir. Böyle bir durum mevcut ise; varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün mali tablolara alınması gerekir (Gençoğlu, 2007, s.211). Bu durum şöyle formüle edilebilir;

Varlığın Kayıtlı Değeri > Geri Kazanılabilir Tutar => Varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarına indirilir.

Ayrıca, bir maddi duran varlık için yeniden değerleme artış fonu yoksa (yada değer artış fonu sermayeye eklenmişse), bu varlığın değer azalışının tamamı gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Değer azalışlarının vergi etkisi de ertelenmiş vergi varlığı olarak kayda alınmalıdır.

Değer Düşüklüğü Tazminatı

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16, 65).

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satınalma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir (TMS 16, 66):

- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (TMS 16, 76):

Elden çıkarıldığında veya,

Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz (TMS 16, 68).

Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, "TMS 18 Hasılat" Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz (TMS 16, 68A).

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18'de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır (TMS 16, 69).

Eğer, 7 nci Paragraftaki muhasebeleştirme ilkesine göre işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil

etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS 16, 70).

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (TMS 16, 71).

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriyi yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, 72).

3.2.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıkları günümüz işletmeleri için önemli varlıklardandır ve teknolojinin gelişimi ve rekabetin artması maddi olmayan duran varlıkların önemini daha da arttırmaktadır (Tire, 2009, s.121). Özellikle yeni ekonomi şirketleri diye adlandırılan ve bilişim teknolojileri üreten şirketler ile, dünya çapında markalaşmayı gerçekleştirmiş şirketlerde şirketin piyasa değeri ile öz sermayesinin defter değeri oldukça önemli oranlarda farklılık göze çarpmaktadır (Örten vd., 2009, s.589). Bu kapsamda bilançolar oluşturulurken maddi olmayan duran varlıklar grubunun daha dikkatli oluşturulması gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklara örneklemeler, Demir'e göre (2008, s.100) şunlardır; işletmeler, bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi gibi faaliyetlerde bulunurlar. Bu kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

Maddi olmayan duran varlıklar TFRS setinde 38 nolu TMS'de açıklanmıştır.

3.2.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Amacı, Tanımı ve Kapsamı

Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir (TMS 38, 1) demek suretiyle standardın ilk paragrafında açıklanmıştır.

Maddi olmayan duran varlıklar; herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye göre haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşur (Akdoğan, 2001, s.102).

Standarda göre ise (TMS 38, 8); Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir (TMS 38, 4).

3.2.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların TFRS'lere Göre İtfa Yöntemleri

Maddi olmayan duran varlığın eskime ve yıpranma payı itfa olarak isimlendirilmektedir. Maddi olmayan duran varlığın itfasına ilişkin açıklamalara hem muhasebe standartlarında hem de vergi mevzuatında yer verilmiştir.

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, ömrü belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir (Akgül, 2005, s.43).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır (TMS 38, 90):

- Varlığın işletme tarafından beklenilen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı,
- Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenilen eylemler,
- Varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralamaların bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,
- Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir (TMS 38, 92).

Bir varlığın *itfaya tabi tutarının* yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38, 98). Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir.

Hurda değerin sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik ömrünün sonundan önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir. Maddi olmayan bir varlığın bakiye değerinin, aşağıdaki durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır (Özkan, 2006) :

- Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça alınacağına ilişkin bir taahhüt varsa,
- Varlığın aktif bir piyasası varsa ve:

  i) piyasanın varlığın ekonomik ömrü sonunda da mevcut olması muhtemelse

  ii) bakiye değer bu piyasa esas alınarak belirlenebiliyorsa denilmek suretiyle maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemleri açıklanmıştır.

3.2.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili TFRS'de Yer Alan Diğer Açıklamalar

Uluslararası muhasebe standartlarında herhangi bir varlığın, varlık olarak nitelenip, aktife alınabilmesi için genel koşullar getirilmiştir. Bunlar ;

Varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,

Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi (IAS 38, 21).

Türkiye Muhasebe Standartları'nda da UMS deki koşullara yer verilmekte ancak; bu koşullar ***belirlenebilirlik, kontrol*** ve ***gelecekteki ekonomik yararlar*** olarak açıklanmaktadır.

Belirlenebilirlik

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir (TMS 38, 11).

Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar (TMS 38, 12):

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması olarak standartta açıklanmıştır.

Kontrol

İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir (TMS 38, 13).

Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar (TMS 38, 14).

Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat bir işletme, genellikle, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetimsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir (TMS 38, 15).

Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye

devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer (TMS 38, 16).

Gelecekteki Ekonomik Yararlar

Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir (TMS 38, 17).

Yukarıda ki açıklamalar doğrultusunda maddi olmayan duran varlıklar grubuna şu hesap grupları girmektedir:

Haklar
Patentler
Lisanslar
Marka
İsim Hakkı veya Unvan
Telif Hakkı
İhraç kotası, ithal kotası, üretim kotası gibi kota hakları
Francahaising peşin ödemeleri
Bilgisayar Programları
Filmler
Sanat Eserleri
Geliştirme Giderleri

Ayrıca ;

Araştırma Giderleri

Kuruluş Örgütlenme Giderleri

Şerefiye (işletme birleşmeleri kapsamında doğan veya işletme içinde yaratılan)

Reklam Harcamaları

Eğitim Harcamaları

Maddi olmayan varlık tanımına uymazlar (Örten vd., 2009, s.590-591).

3.2.5. Diğer Varlıklar

Bu bölümde bilançoların varlık kalemlerinde sınırlı olarak yer alan ve vergi kanunlarında çok az değinilen ancak, TFRS'lerde yer alan *yatırım amaçlı gayri menkuller, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, iştiraklerdeki yatırımlar ve varlıklarda değer düşüklüğü* standartları sırasıyla açıklanmıştır.

3.2.5.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Kira geliri ve Değer artış kazancı (sermaye kazancı) elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır (Yanık, 2010). Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın satış olasılığının yüksek olması gerekir (Demir, 2009, s.67).

Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın satısına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik bir programın başlatılmış olması gerekir. Satış tamamlanması için öngörülen azami süre bir yıldır. TFRS'lerde yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40'da açıklanmıştır. Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir (TMS 40, 1).

Standarda göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilir. Bunlar *yatırım amaçlı gayrimenkuller* ve *sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir*. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletme tarafından kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek için elde tutulurlar (Örten vd., 2009, s.608). Bu kapsamda Standarda yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili tanımlamalardan ikisi önemlidir (TMS 40, 5);

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul

Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi).

Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller

Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkullerdir.

Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır (TMS 40, 2). Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile, kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart kapsamındadır (TMS 40, 3) denilerek maddenin devamında, standartta yatırım amaçlı gayrimenkuller kapsamına girmeyen varlıklar açıklanmıştır. Buna göre; "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu Standardın kapsamına girmez TMS (40, 3):

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi,
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklamalar.

Ayrıca ,bu Standart aşağıdakiler için uygulanmaz (TMS 40, 4):

- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler); ve
- Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri, demek suretiyle standardın kapsamı açıklanmıştır.

Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin diğer maddi duran varlıklardan farklılıkları ve gayrimenkullerin hangi hallerde bu standartta izleneceği açıklanmıştır.

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür (TMS 40, 6).

Varlığın sahibi tarafından kullanılması geniş yorumlanmalıdır. Bu kapsama, personel, grup şirketleri de dahildir (Örten vd., 2009, s.608). Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki (veya idari amaçlar için kullanılması), sadece gayrimenkullerle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uygulanır (TMS 40, 7).

Yine standarda yatırım amaçlı gayrimenkullere örnekler verilmiştir (TMS 40, 8):

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.).
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Aşağıda yer alanlar yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir ve dolayısıyla bu Standardın kapsamı dışındadır (TMS 40, 8):

- Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan , örneğin, sadece, yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
- Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.
- (Diğer unsurların yanı sıra), gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da, geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller.
- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi standart; yatırım esaslı gayrimenkullerin sınıflandırmasını, işletmeninin gayrimenkulü edinimindeki niyeti ve zaman esasına göre tasniflendirmiştir.

3.2.5.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

Duran varlıklar işletmenin esas faaliyetlerinde devamlı kullanılan ve izleyen bir yıllık dönemde paraya dönüşmeyecek varlıklardır. Küçüksavaş'a göre de (2003, s.391) ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemini içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi ön görülmeyen varlıkları kapsar.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler Standardı bir satış gerçekleştiğinde ya da planlandığında göz önünde bulundurulur. Bu standart defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi yoluyla geri kazanılacak olan duran varlıklar (elden çıkarılacak duran varlık grupları) için uygulanır. Hurdaya çıkmış, zarar görmüş ya da terk edilmiş varlıklar için uygulanmaz. Elden çıkarılacak varlık grubu, satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak varlıklar grubudur (UFRS Cep Kılavuzu, 2009, s.57).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar TFRS-5 standardında açıklanmıştır. Bu TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar (TFRS-5, 1):

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur; ve
- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

Standartta satış amaçlı duran varlıklarla ilgili olarak bir tanımlama yapılmamıştır.

Detaylı bir şekilde kapsamı açıklanmıştır. Bu TFRS'nin sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS-5, 2). Demek suretiyle kapsamı belirtilmiş ve devamında sınırlamaları açıklanmıştır.

Buna göre,bu TFRS'nin ölçüm esasları, aşağıda belirtilen standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz (TFRS 5, 5):

Ertelenmiş vergi varlıkları.

Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme kapsamındaki finansal varlıklar.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar.

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar olarak açıklanmıştır.

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar bu TFRS'de ele alınmaktadır. Diğer TFRS'lerin açıklamaya yönelik hükümleri, aşağıdaki özellikleri taşımadıkça, bu tür varlıklar (veya varlık grupları) için geçerlilik arz etmez (TFRS-5, 5B):

İlgili açıklamalar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin özel hükümler içermekte veya,

Bu açıklamalar, elden çıkarılacak varlık grubunda yer almakla birlikte ölçüm hükümleri açısından TFRS 5 kapsamında bulunmayan varlık ve borçların ölçümüne ilişkin olup, finansal tablolarda yer verilen diğer dipnotlarda bu tür bir açıklama bulunmamaktadır.

Duran varlık (ya da elden çıkarılacak varlık grubu) mevcut hali ile satışa hazırsa ve satış olasılığı yüksekse 'satış amaçlı elde tutulan varlık' olarak sınıflandırılır. Yönetim kademesi tarafından varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış, varlık gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor ve satışın, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış olması bekleniyorsa satış olasılığı yüksektir (UFRS Cep Kılavuzu, 2009, s.57).

Gökçen'e göre de (2006, s.46), bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Ayrıca satış işleminin 1 yıl içinde tamamlanacağının beklenmesi gerekmektedir.

3.2.5.3. İştiraklerdeki Yatırımlar

İştirakler; yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere (Demir, 2009, s.98), iş ortaklığı veya bağlı ortaklığı olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler olarak tanımlanmaktadır (Akbulut, 2008, s.20). Önemli etkiden kasıt, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücüdür (TMS 28, 2). İştiraklerdeki yatırımlar TMS 28'de açıklanmıştır.

Standardın amacı, iştirak niteliğindeki yatırımların muhasebeleştirme ve raporlama esaslarını belirlemektir.

Bu Standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak;

- Risk sermayesi (*girişim sermayesi*) kuruluşları veya
- Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer işletmeler tarafından elde bulundurulan ve "TFRS 9 Finansal Araçlar" ile "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standartları uyarınca gerçeğe uygun değer

farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen iştirak yatırımları bu Standart kapsamında değildir. Bu tür yatırımlar, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür (TMS 28, 1).

Standarda geçen önemli tanımlamalar şunlardır (TMS 28, 2):

İştirak

Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.

Konsolide finansal tablolar

Bir grubun, tek bir iktisadi işletmenin finansal tabloları gibi sunulan finansal tablolarıdır.

Kontrol

Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarını yönetme gücünü ifade eder.

Özkaynak Yöntemi

İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir.

Müşterek Kontrol

Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün, sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

Bireysel Finansal Tablolar

Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir işletmede ortak girişimci tarafından hazırlanan ve yatırımların, yatırım yapılan işletmenin net varlıkları ve raporlanan faaliyet sonuçları yerine, doğrudan özkaynak payı esas alınarak hesaplandığı finansal tablolardır.

Önemli Etki

Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile ortak kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Bağlı Ortaklık

İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

Bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez (TMS 28, 6).

Önemli etki, kontrol veya eş düzey etki gücü olmaksızın, bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına kararlarına katılma gücüdür (Örten vd., 2009:422).

Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir yatırımcı işletmenin *önemli etkisinin* bulunduğu kabul edilir (TMS 28, 7):

- Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme,
- Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma,
- Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin

- gerçekleştirilmesi,
- İşletmeler arasında yönetici personel değişimi, veya
- İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

3.2.5.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü, bir varlığın defter değerinin, söz konusu varlığın satışı veya kullanımı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda meydana gelir (denetimnet, 2010).

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği giderler muhtemel hale geldiklerinde, gelirler ise kesinleşince kayda alınırlar. Bu ilke, işletme dışına nakit çıkma ihtimali olduğunda borç karşılıkları hesapları ile ve varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklükleri söz konusu olduğunda aktif değer düşüklüğü karşılığı hesapları ile gerçekleştirilir (Örten vd., 2009, s.523).

Bu standart kapsamına giren varlıklar finansal tablolarda önemli paya sahip olduklarından, Standardın iyi anlaşılarak amaca uygun ve tutarlı bir biçimde uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının karşılanması açısından büyük önem arz etmektedir (Akgün, 2009, s.4).

Varlıklarda değer düşüklüğü TMS 36'da açıklanmıştır.

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler (TMS 36, 1)

Bu Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 36, 2):

Stoklar ,

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar,

Ertelenmiş vergi varlıkları,

Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı kapsamındaki finansal varlıklar,

Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,

Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,

Ertelenen edinme maliyetleri ve TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar, ve

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar.

Buna göre standart kapsamına giren varlıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (iasplus, 2010):

Araziler

Binalar

Makine ve Ekipmanlar

Maliyet değeri ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller

Maddi olmayan varlıklar

Şerefiye

Şubeler ve ortaklıklardaki yatırımlar

TMS 16 ve 38'e göre yeniden değerlenmiş tutarlar üzerinden izlenen varlıklar.

Standarda geçen önemli tanımlar şunlardır (TMS 36, 6):

Nakit Yaratan Birim

Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.

Elden Çıkarma Maliyetleri

Finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Değer Düşüklüğü Zararı

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder.

Geri Kazanılabilir Tutar

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Yararlı Ömür

- Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya
- İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya
- benzeri üretim birimini ifade eder.

Varlıkların değer düşüklüğünün olması olasılığını artıran göstergeler iç ve dış göstergeler şeklinde standarda belirlenmektedir (Örten vd., 2009, s.525).

İşletme Dışı Göstergeler

- Varlığın dönem içinde piyasa değerinin önemli ölçüde azalması,
- Teknolojide, piyasalarda, ekonomi ve yasal yapıda işletme açısından negatif değişiklikler,
- İşletmede değerlemeye konu olan varlığın piyasa faiz oranında artış,
- İşletmenin Pazar değerinin defter değerinin altına inmesi.

İşletme İçi Göstergeler

- Varlığın eskimesi ya da fiziksel zarara uğraması,
- Varlıkta değişiklik yapılarak kullanımının şeklinin bozulması,
- Varlığın ekonomik getirisinin beklenenden düşük olması.

Gökçen (2006, s.302)' göre standartta ayrıca, işletmenin, varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü belirtisi bulunup bulunmadığına bakmaksızın sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutar ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bir varlığın defter değerinin (Maliyet Bedeli-Birikmiş Amortisman (itfa) + Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı); kullanım değeri ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı) daha yüksek bir tutardan izlenmiş olur. Böyle bir durumda, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını (Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını) muhasebeleştirmesini öngörmektedir (Henry, 2004, s.82).

Bu durumda değer düşüklüğüne uğradığı düşünülen varlığın veya varlık grubunun defter değeri zaten bellidir. Belli olmayan geri kazanılabilir değeridir. Bunun içinde iki ölçü birbirileriyle karşılaştırılmaktadır. Bunlardan birincisi varlığın net gerçeğe uygun değeri, diğeri kullanım değeridir (Örten vd., 2009, s.526).

Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır (Gökçen, age, s.304);

- İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler,
- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,
- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli, ve
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Nakit akımlarının tahmininde ki esaslar şunlardır (TMS 36, 33);

- Nakit akış projeksiyonlarını, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.
- Nakit akış projeksiyonlarını, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırır; ancak gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almaz. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar.

- En güncel bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ilerisindeki dönemler açısından nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut bütçeler/tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmin eder. Anılan büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalar için geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşmaz.

Nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesinde ise ıskonto oranı uygulanacaktır. Iskonto oranı (oranları), aşağıda yer alanlara ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran (oranlar) olacaktır (TMS 36, 55):

Paranın zaman değeri; ve

Gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler.

Paranın zaman değeri ile varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazançtır. Bu oran, benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki zımni bir oran üzerinden veya hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden tahmin edilir. Ancak, varlığın kullanım değerini ölçmede kullanılan ıskonto oranı (oranları), gelecekteki nakit akış tahminlerini düzeltmede dikkate alınan riskleri yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır (TMS 36, 56).

Tunç (2007, s.83) uygulamada şayet bir varlık için aktif bir piyasa varsa, o varlığın öncelikle satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Varlıklar hakkında gerçeğe uygun değerin bulunmasının çok güç olması veya bulunan rakamın güvenilir olmaması durumlarında ise kullanım değeri tespiti yapılır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi standart, işletmelerin varlıklarda değer düşüklüğü ve bununla ilgili muhasebe işlemlerinin yapılmasını, işletmenin bütçe tahminleri ve buna bağlı nakit akışları ile dönemde gerçekleşen ıskonto oranına bağlı olarak hesaplanmasını ön görmektedir.

3.3. Varlıkların Bilançoda Sunumu İle İlgili TFRS'nin Getirdiği Yenilikler

TFRS'larının varlıkların sunumu ile getirdiği yeniliklerin ortaya konulması bakımından MSUGT'de yer alan varlıkların sunumuyla ilgili hükümlerin, TFRS'lerde varlıkların sunumuyla ilgili ilke ve yöntemlerle karşılaştırılarak benzer ve farklı yönleri aşağıda sıralanmıştır.

a) MSUGT kapsamında hazırlanılması gereken iki temel mali tablo bilanço ve gelir tablosu ile beş ek mali tablo; satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu ve özkaynak değişim tablosudur. Standarda göre ise hazırlanması gereken mali tablolar; dönem sonu finansal durum tablosu *(bilanço);* döneme ait kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardır. Görüldüğü gibi Tebliğ ile Standart arasında hazırlanacak tablolar büyük ölçüde benzeşmektedir. Ancak Standart finansal tabloların *genel amaçlı* ve *özel amaçlı* olabileceğini belirtmiş, bunlardan sadece (yukarıda sayılan) genel amaçlı olanları düzenlemiştir. Özel amaçlı tablolara Standartta yer verilmemiş ancak ihtiyaç olması halinde kullanılabileceği belirtilmiştir. Özel amaçlı tablolara örnek olarak; kar dağıtım tablosu, fon ve net işletme sermayesi hareketleri, tasfiye ve mali kar-zarar tablosu vb. verilebilir.

b) MSUGT'de varlıklar dönen ve duran varlıklar olarak iki ana gruba ayrılmış ve bu ayrımda varlığın nakde dönüştürülmesi için süre esası (1 yıl) getirilmiştir. TFRS'de varlıklar aynı şekilde tasnif edilmiş ve12 aylık süre esas alınmıştır.

c) MSUGT'de dönen varlıklar; hazır değerler, menkul kıymetler, ticari alacaklar, diğer alacaklar ve stoklar olarak alt hesap gruplarına ayrılmıştır. Standarda ise dönen varlıklar asgari; stoklar, mal ve hizmet satışından alacak ve diğer alacaklar, spekülatif amaçlı menkul kıymet yatırımları, nakit ve benzerleri, satılmak üzere elde tutulan varlıklar, satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Görüldüğü gibi bu sınıflamada temel mantık aynı olmasına rağmen Tebliğ ile Standart arasında farklılıklar bulunmaktadır.

d) MSUGT'a göre duran varlıkların sınıflandırması ise; ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklardır. Standarda duran varlıklar; *maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar, öz kaynak yöntemine göre izlenen yatırımlar, canlı varlıklar, ticari ve diğer alacaklar ve stoklar*

olarak sınıflandırılmıştır. Görüldüğü gibi tebliğ ile Standart arasında sınıflamada benzer ve farklı kalemler bulunmaktadır. Özellikle nakit ve benzerleri, senetli senetsiz alacaklar, satılmaya hazır ticari malların *Finansal Varlık* olarak sınıflandırılması oldukça farklı, yeni bir uygulamadır.

e) Standarda yer alan varlıkların sunumu ile ilgili bazı önemli detay farklılıklarda şöyle özetlenebilir;

Tekdüzen Hesap Planı'na göre ticari ve diğer alacaklar ile personelden alacaklar duran varlıklar içinde de raporlanırken; standart sadece dönen varlıklar içinde raporlanmasını vurgulamaktadır.

Diğer bir farklılık ise dönem ayracı olarak bilinen peşin ödenen giderler ve gelir tahakkukları ile peşin tahsil edilen gelirler ve gider tahakkuklarında ortaya çıkmaktadır. Standart bu hesap kalemlerinin ticari alacak/borç veya diğer alacak/borç kalemleri arasında dipnotlarda açıklayıcı bilgi sunmak koşuluyla raporlanmasını öngörmektedir.

Ayrıca, Standardın öngördüğü bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gereken bazı hesaplar MSUGT'de diğer kalemler arasında yer almaktadır. Bu hesaplar; canlı varlıklar, öz kaynak yöntemine göre değerlenen varlıklar ve öz sermaye içindeki azınlık paylarıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi varlıkların sunumunda, MSUGT ile Standart arasında benzer özellikler bulunmakla birlikte çok önemli farklılıklarda bulunmaktadır. Bu durumunun, TFRS'lere göre finansal raporlama yapılması zorunlu hale geldiğinde finansal tablolar üzerinde önemli etkilere neden olacağı düşünülmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLEME VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Bilindiği gibi muhasebenin en sorunlu alanlarından biri değerleme konusudur. Muhasebe yazınında, değerleme konusunda çeyrek asır önce birçok çalışmalar yapılmış ve özellikle *tarihi maliyet* üzerine bu tartışmalar yoğunlaşmıştır. Ancak son yıllarda tarihi maliyet yönteminin özellikle enflasyonist dönemlerde yetersiz kalması nedeniyle *cari maliyet* sistemlerine doğru bir akım başlamıştır.

Bu akımın doğal bir sonucu olarak, Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ve buna paralel olarak hazırlanan Türkiye Finansal Muhasebe Standartlarında temel değerleme yöntemi olarak tarihi maliyet esas alınmakla birlikte birçok standartta cari maliyete doğru bir yaklaşım söz konusudur.

Çalışmanın bu bölümünde değerleme ile ilgili tanımlamalar, MSUGT ve Vergi Usul Kanunu'na göre değerleme ölçütleri ve her bir değerleme ölçütünün kapsamına giren iktisadi değerler açıklandıktan sonra, TFRS'lerde geçen değerleme ölçütleri ve bilanço varlık kalemlerinin TFRS'lere göre değerleme ilke ve yöntemleri tek tek açıklanmış, daha sonra işletme faaliyetlerinde önemli yer tutan F*inansal Varlıklar, Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklarla, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller , Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar, İştiraklerdeki Yatırımlar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü* standartlarında yer alan değerleme ilke ve yöntemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Ayrıca, *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla* ilgili TFRS'lerde yer alan değerleme ilke ve yöntemleri, vergi kanunlarındaki değerleme hükümleriyle karşılaştırılarak TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler ortaya konulmuştur.

4.1. Değerleme

Ekonomik varlık ve kaynaklar ile mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilebilmesi için ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekir ve varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değerin belirlenmesi işlemi,

muhasebenin en kapsamlı ve sorunlu alanı olan "*değerlemenin*" konusunu oluşturmaktadır (Akbulut, 2008, s.8).

Küçüksavaş'a göre (2003, s.598) muhasebe dışı envanterin ikinci[8] kısmı değerleme işlemleridir. Dönem sonu envanterinin en önemli kısmı değerlemedir. Genel anlamda değerleme, bir iktisadi varlığın belirli bir andaki durumunu tespit etmektir.

4.1.1. Değerlemenin Tanımı ve Değerleme Günü

Türkiye'de varlıkların değerlemesi ile ilgili akademik yazınların dışında ***kanuni*** olarak tek tanım VUK'da yapılmıştır. VUK' un 258. maddesine göre değerleme "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." Başka bir tanıma göre değerleme ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı iktisadi değerleri bilanço günüde değişik kriterlere göre parasal olarak ifade etmeye denir (Güçlü, 2002, s.7). Başka bir değişle, işletme olaylarına, aktif ve pasiflere parasal bir değer tayin edilmesi işlemidir (Akdoğan, 1987, s.388). Ölçme, sayma veya tartma sonucunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş yani değerlenmiş olur (Ataman, 2005, s.7).

Değerlemenin amaçları muhasebe teorisi ve vergi kanunlarına göre farklılık arz etmektedir. İşletmenin belirli bir andaki iktisadi ve mali yönden gerçeğe en yakın durumunu ve hesap dönemi sonucunu (kar veya zararı) tespit etmek için; işletmeye ait tüm varlıklar sayılıp, miktarları tespit edildikten ve borçlar da belirlendikten sonra tek tek para birimiyle çarpılarak değerleme işlemi yapılacak ve gerçek durum ortaya konacaktır.

Ayrıca vergi hukukuna göre öz sermaye yaklaşımı kabul edildiğinden "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce:

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur" (GVK, md. 38).

Yukarıdaki tanıma uygun olarak dönem karının saptanabilmesi için dönem başındaki ve dönem sonundaki öz sermayenin değerlemesinin yapılması gerekir. Öz sermaye, aktif ile borçlar arasındaki fark veya net aktifler olduğuna göre, değerleme aslında aktif ve borç kalemlerinin değerlemesi olacaktır (Akdoğan, age, s.389).

[8] Muhasebe dışı envanterin ilk aşamasında, işletmenin varlıkları ve borçları miktar olarak belirlenir.

Özet olarak değerlemenin amacı, tarihi maliyetlerle yapılan kayıtları günün koşullarına göre gerçek değerlere çevrilmesini sağlamak ve dönem karının doğru olarak saptanmasını temin etmektir diyebiliriz.

Ancak, değerin tespit edilememesi durumunda, vergi matrahının tespit edilmesi için, değerin belirli verilere dayanılarak hesaplanmasını sağlamak amacıyla taktir esası da değerlemenin tanımına alınmıştır (Yılmaz, 1997, s.31).

VUK madde 259'a göre; değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetleri esas tutulur. Diğer bir deyişle değerlemenin yapıldığı günde sahip oldukları kıymetler esas alınır (Erdoğan, 2003, s.8). Sözü edilen gün ve zaman hesap döneminin son günü olabildiği gibi, iktisadi kıymetin alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği gün de olabilir (Yılmaz, age, s.6).

Bilançoya dahil varlıklarda değerleme günü, bilanço günüdür. Bir işletmenin bütün aktif ve pasifleri bilanço gününde değerlenir. Genel olarak işletme varlık, alacak ve borçlarının değerlendiği günü hesap döneminin son günü olduğunu söyleyebiliriz (Ataman, 2005, s.17).

Tanımlamalardan anlaşılacağı gibi değerleme gününün muhasebe hesaplamaları açısından çok önemli işlevleri vardır ve aslında bilanço çıkartılması, işletmenin değerleme günündeki durumunun tespitidir.

4.1.2. Değerlemede Dikkate Alınacak Esaslar

Değerlemede esas , iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına değerlenmesidir. Örneğin, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemeleri toplu olarak tek kalemde yapılmayıp, her amortismana tabi kıymet ayrı değerlenir (Yılmaz, age, s.33).

Vergi sistemimizde her ekonomik varlık veya iktisadi kıymet ayrı bir değerleme birimi olarak kabul edilmiştir. Genel kural, her bir varlığın, değerleme sırasındaki özeliklerini ayrı ayrı dikkate almaktır. Tek tek değerlemenin karşıtı, toplu değerlemedir. Toplu değerlemede ise, ekonomik varlıkları özelliklerine ve fonksiyonlarına göre ayırmadan toplu olarak bir değer biçmeyi ifade eder. Vergi sistemimiz her bir varlığın tek tek değerlenmesine iki istisna getirmiştir (VUK, md. 260);

- Örf ve adete göre aynı cinsten sayılan mallar. Örneğin; oyuncak toplar, fiyatları farklı olmayan mendiller, çoraplar vb.

- Düşük değerli çelik eşya. Örneğin; eskimiş mobilyalar, döküntüler, artıklar, yangın, deprem, su basması yüzünden bozulan, çürüyen, kırılan, paslanan mallar. Bu mallar toplu olarak değerlenirler (Ataman, 2005, s.18).

Ancak burada sözü edilen tek tek değerleme, TFRS'lerdeki değerleme ölçütleriyle karşılaşıldığında toplu bir değerleme niteliğinde olmaktadır. Yeri geldiğinde bu durum açıklanacaktır.

4.2. Mevcut Durumda Varlıklarda Değerleme

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan MSUGT ile getirilen Tekdüzen Hesap Planı (THP), SPK düzenlemelerine paralellik arz etmekte ancak bu düzenleme sadece hesap planı ve açıklamalarını içermekte, muhasebe standartlarının ana unsuru olan değerleme ve uygulama standartlarına yer vermemektedir (Sayar, 2002, s.78).

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği gibi değerleme konusunda eski TTK'da çok kısıtlı değinildiğinden (Eski TTK Md.75; İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır. Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kota edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına öre hesap edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir.) değerleme işlemleri günümüze kadar olan süreçte VUK hükümlerine göre yürütülmüştür. Ancak 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 69'uncu maddesinden itibaren; yıl sonu finansal tablolarının *Türkiye Finansal Muhasebe Standartlarına* uyularak düzenleneceği hüküm altına alınarak TTK'ya tabi işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir.

Ülkemizde değerleme ile ilgili hükümler VUK'da geniş bir şekilde yer almaktadır. Kanunda Üçüncü kitap "değerleme" başlığını taşımakta olup 258'inci maddeden itibaren değerlemenin tanımı yapılmış, değerleme ölçütleri anlatılmış ve iktisadi kıymetlerin hangi değerleme ölçütlerine göre değerleneceği açıklanmıştır.

4.2.1. VUK'da Yer Verilen Değerleme Ölçütleri

Kanun, değerlemeyi vergi matrahının hesaplanması ile ilgili bir işlem olarak ele almış ve iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre sekiz değerleme ölçütünü tespit etmiştir. Bu değerleme ölçütleri şunlardır (VUK md. 261):

Maliyet Bedeli

Borsa Rayici

Tasarruf Değeri

Mukayyet Değer

İtibari Değer

Vergi Değeri

Rayiç Bedel

Emsal Bedeli ve Ücreti.

VUK'a göre değerleme ölçütleri ve her bir değerleme ölçütünün kapsamına giren iktisadi kıymetler aşağıda açıklanmıştır.

4.2.1.1. Maliyet Bedeli

Kanunda maliyet bedeli[9], "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak tanımlanmaktadır (VUK, md. 262). Maliyet bedeli iktisadi kıymetin edinilmesi biçimine göre değişiklik gösterir. Satın alınan malda maliyet bedeli alış bedeli ve alış giderleri toplamından, üretilen mallarda ise ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur. Genel yönetim giderlerinin maliyete dahil edilmesi veya dönem gideri yazılması mükellefin isteğine bağlıdır. Alış giderleri malın satışa hazır hale gelinceye kadar yapılan harcamalar toplamından oluşur. Ayrıca bir iktisadi kıymetin değerini arttıran ekonomik ömrünü uzatan, verimini arttıran harcamalar da maliyete ilave edilir (VUK md. 262). Maliyet bedeli VUK hükümlerine göre yapılan değerlemelerde en yaygın olarak kullanılan değerleme ölçüsüdür (Çabuk, 2001, s.10).

Sürmen (2007, s.16)'ne göre de iktisadi varlığın değerini arttırmak için yapılan ödemeler maliyet bedeline eklenir. Maliyet bedeline eklenecek giderler konusunda üç temel özelliği göz önünde tutmak gerekir. Bunlardan birincisi, giderin iktisadi kıymetin

[9] Maliyet Bedeli çoğu kaynaklarda Tarihi Maliyet olarak da adlandırılır.

kullanma süresini ya da kapasitesini arttırması , ikincisi normal kullanım süresinde yapılması zorunlu gider olmaması, üçüncüsü ise kullanım süresini arttırmamakla beraber kapasitesini artıran giderlerin iktisadi varlığın iktisabında olmayan bir eklenti sebebiyle yapılmış olması gerekir.

VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlenecek iktisadi kıymetler ve açıklamaları şunlardır:

Gayrimenkuller

İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller *maliyet bedelleri* ile değerlenir. Ayrıca aşağıda yazılı kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlenir (md. 269).

Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,

Tesisat ve makineler,

Gemiler ve diğer taşıtlar

Gayrı maddi haklar

Gayrimenkullerde maliyet bedeli, satın alma bedelinden başka makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden dolayı ortaya çıkan giderleri de kapsamaktadır. İşletmeler ayrıca isterlerse noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ilave etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest bırakılmışlardır (md. 270). İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer (md. 271).

Gayrimenkuller ile ilgili olarak izleyen dönemlerde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin maliyet bedeline ilave edileceği hükme bağlanmıştır. Kanunda bu tür giderlere örnek olarak; bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler, bir motorlu kara nakil aracının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler sayılmaktadır (md. 272).

Demirbaş Eşya

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderler de dahil edilmektedir.

Gayrimenkullerde olduğu gibi, imal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçmektedir (md. 273).

Emtia

Maliyet bedeli ile değerlenen bir diğer varlık grubu emtiadır. VUK'a göre, emtianın işletme tarafından imal edilmesi durumunda (mamul ve yarı mamuller) maliyet bedeli; mamulün üretilmesinde kullanılan iptidai ve hammaddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen pay, genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (isteğe bağlı olarak), ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelini kapsamaktadır (md. 275). Mamul ve yarı mamullerin maliyetlendirilmesinde tam maliyet yöntemi benimsenmiştir. Kanunda, emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedeli %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsüne göre değerlenmesine izin verilmektedir.

Zirai Mahsuller

Zirai mahsuller *maliyet bedeli* ile değerlenir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin özelliklerine göre, imal edilen emtiada olduğu gibi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre tespit edilmektedir (md. 276).

Hayvanlar

Zirai işletmelere dahil hayvanlar *maliyet bedeli* ile değerlenir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınır. Bu hükmün uygulanmasında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu yer (mahal) (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (md. 277).

4.2.1.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade eder (VUK,md.263). Borsada aşırı dalgalanmalar borsa rayicinin gerçekçe bir ölçü olma niteliğini bir ölçüde yitirir. Bu durumda ortalama rayiç son 30 günün fiyatlarının ortalaması olarak belirlenir. Ancak buna Maliye Bakanlığı karar verir. Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir (Ergin, 2000, s.59). Buna göre borsa rayiciyle değerlenecek iktisadi kıymetler aşağıda açıklanmıştır.

Menkul Kıymetler

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü
itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir (VUK, md. 279).

Yabancı Paralar

Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır (VUK, md. 280). Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilir.

Yabancı Paralı Alacaklar ve Borçlar

Yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar da yukarıdaki madde hükmü gereğince borsa rayici ile değerlenir. Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, değerleme günü kıymetine getirmek amacıyla reeskont işlemine tabi tutulabilir.

Senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır (VUK, md. 280).

4.2.1.3. Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK, md. 264). Tasarruf değeri iktisadi kıymetin değerleme gününde elden çıkarılması durumunda elde edilecek değeri ifade eder. İktisadi kıymetlerin değerlemesinde sık kullanılan bir tür değerleme ölçüsü değildir. Sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde kullanılabilir. Bu da işletmece istenilmesine bağlıdır. Yani isterse işletmeler senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerleyebilirler. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadır. (VUK md. 285)

4.2.1.4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (md. 265). Mukayyet değerin tespiti için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur, muhasebe kayıtlarında görülen değer, adından da anlaşılacağı üzere mukayyet (kayıtlı) değerdir (Yılmaz, 1997, s.23).

Değerleme ölçütü olarak mukayyet değerle değerlenen iktisadi kıymetler; değeri defter ve hesap kayıtlarında bulunan ve ancak buralardan hesaplanabilecek nitelikte olan kıymetlerdir. Mukayyet değer ölçütünün kullanılması, enflasyonist etkinin fazla olduğu ekonomilerde oldukça sübjektif sonuçlar doğurur. Bu da mali tablo içeriğinin muhasebe ve mali tablo ilkelerinden sapmasına neden olur. VUK'da mukayyet değerle değerlenecek iktisadi kıymetler aşağıda açıklanmıştır.

Alacaklar

Alacaklar *mukayyet değerleri* ile değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır (md. 281).

İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştamallıklar

Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri *mukayyet değerleri* ile değerlenir. VUK'da ilk tesis ve taazzuv giderleri "kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması

veya bu işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler" olarak tanımlanmaktadır. Kanun, bu tür giderlerin aktifleştirilmesi konusunda işletmeleri serbest bırakmıştır. İşletmeler isterlerse bu giderleri doğduğu anda gider olarak da kaydedebilmektedirler. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlenmektedir (VUK, md. 282).

Aktif Geçici Hesap Kıymetleri (Peşin Ödenen Giderler ve Gelirlerin Tahakkuku)

Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlenir (VUK, md. 283).

Pasif Geçici Hesap Kıymetleri (Peşin Tahsil Edilen Gelir Gider Tahakkukları)

Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler *mukayyet değerleri* üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir (VUK, md. 287).

Borçlar

Borçlar *mukayyet değerleriyle* değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır (VUK, md. 285).

Karşılıklar

Gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ve işletme için bir borç niteliği taşıyan, belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlar karşılık olarak tanımlanmaktadır (VUK, md. 288). Karşılıklar *mukayyet değerleriyle* pasifleştirilmek suretiyle değerlenmektedir.

4.2.1.5. İtibari (Nominal) Değer

İtibari değer her çeşit senetlerle hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Buna göre nominal değer ile değerleme de denir. Nominal değer üzerinde yazılı değer demektir (Güçlü, 2002, s.10).

Kasa Mevcudu

Yasada kasa mevcutlarının *itibari değerleriyle* değerleneceği hükme bağlanmıştır (VUK, md. 284).

Çıkarılmış Tahviller

Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri *itibari değerleriyle* değerlemeye mecburdurlar (VUK, md. 286).

4.2.1.6. Rayiç Bedel

Rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım- satım değeridir.(VUK mükerrer madde 266) Rayiç bedel, cari değer olarak da isimlendirilir. VUK'a sonradan ilave edilen bu ölçünün kullanımı bina ve arazinin vergi değerinin saptanması ile sınırlandırılmıştır (Gücenme, 2002, s.57).

Akbulut (2008, s.9) VUK'un değiştirilmeden önceki 268. maddesinde vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmakta idi ve rayiç bedel sadece vergi değerinin tanımında yer almakta idi. Ancak bu tanım 2002 yılında değiştirilmiştir. Dolayısıyla, mevcut kanunda halihazırda rayiç bedelle değerlenecek herhangi bir iktisadi kıymet bulunmamaktadır.

4.2.1.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK, md. 267).

Çabuk'a göre (2001, s.13) de Emsal bedelinin uygulanabilmesi için bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin olmaması, gerçek değerinin bilinmemesi, veya gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Emsal bedeli ile değerlenecek iktisadi kıymetler aşağıda açıklanmıştır.

Değeri Düşen Emtia

Emtia esas itibariyle maliyet değeri ile değerlenir. Ancak emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine *emsal bedeli* ölçüsünü uygulayabilmektedir. Bu hüküm mamuller için de geçerlidir (VUK, md. 274).

Maliyet Bedelinin Tespiti Mümkün Olmayan Hayvanlar

Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Ancak, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumda, maliyet bedeli yerine *emsal bedeli* dikkate alınır. Bu durumda emsal bedel, işletmenin bulunduğu mahal için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (VUK, md. 277).

Kıymeti Düşen Mallar

Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış gerçekleşen emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartalar *emsal bedeli* ile değerlenir (VUK, md. 278).

4.2.1.8. Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29.maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK, md. 268). Vergi Usul Kanununun değerleme kısmında yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlenmesine imkan bulunamayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlenir (VUK, md. 289).

Vergi değeri, VUK'un 268. maddesinde " Bina ve arazinin rayiç bedeli" olarak tanımlanmıştır. VUK'da yer alan tanım fonksiyoneldir. Değerleme ölçütü tanımı hangi tür iktisadi kıymetin bu değerleme ölçütü ile değerlendireceği hususunu da içerir (Küçük, 2006, s.26). Vergi değeri ölçüsü şu hallerde uygulanır (Öztürk, 2006, s.15) :

- İktisadi kıymetlere dahil olup da maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değerleri ile değerlenir.
- Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin maliyet değeri bilinmeyen
- gayrimenkullerinin normal değerleme ölçüsü de vergi değeridir.
- Vergi değeri yalnızca vergi hukukunda kullanılan bir değerleme ölçütüdür.

Vergi değerine ilişkin söz konusu hükme ekli: " Vergi değeninin tespitinde Emlak Vergisi Kanunu'nun 29, maddesine uyulacağı" şeklindeki ikinci cümle 4369 sayılı kanun'la 29.07.1998 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu cümlenin yürürlükten kaldırılması ile birlikte vergi değeri ile rayiç bedel arasındaki fark da ortadan kalkmıştır (Küçük, age, s.26).

4.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Değerleme Ölçütleri

Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının aynen benimsendiği TFRS'lerde birbirinden farklı değerleme ölçütlerine yer verilmiştir (Akbulut, 2008, s.10). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMKS)'nun yayımladığı Kavramsal Çerçevede değerleme kavramı ; "finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlemesi işlemi" olarak tanımlanmaktadır. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir (Kavramsal Çerçeve, md.99).

Değerleme ile ilgili literatürün çoğu, enflasyon nedeniyle geleneksel tarihi maliyet muhasebesinin yetersizliklerine cevap olarak 25 yıl ya da daha uzun bir süre önce geliştirilmiştir (IASB Discussion Paper, 2005, s.35). Bu yıllardan sonra değerleme konusu ile ilgili yapılan çalışmalar azalan bir oranda devam etmiştir. Ancak, son zamanlarda geleneksel değerleme esası olan tarihi maliyet esasından cari değer değerleme esası olan makul değer (gerçeğe uygun değer) esasına doğru dikkate değer bir geçiş hareketi nedeniyle finansal raporlama açısından değerleme konusu ile ilgili çalışmalar muhasebe literatüründe tekrar yoğunluk kazanmaya başlamıştır (Ulusan, 2008, s.130).

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir (Kavramsal Çerçeve, md.100):

Tarihi Maliyet

Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

Cari Maliyet

Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Bugünkü Değer

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Çalışmanın bu bölümünde, literatürde çok tartışılan *Tarihi Maliyet* ve *Cari Maliyet* konusu incelenmiştir.

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası *tarihi maliyet* esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle *cari maliyet* esasını kullanırlar (Kavramsal Çerçeve, md. 101).

Esas olarak, maliyet değeri ve gerçeğe uygun değer karşıt anlamlı kavramlar değildir. Maliyet değeri, işlemin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Ancak işlem tarihindeki gerçeğe uygun değer, yani maliyet değeri, zaman geçtikçe, cari piyasa değerlerini yansıtmaktan uzaklaşır. Gerçeğe uygun değer, varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihindeki cari değerlerini ölçer (Gençoğlu, 2007, s.8)

4.3.1. Tarihi Maliyet

Tarihi maliyet yaklaşımı, işlem tarihindeki değerlerin finansal tablolara aktarılması esasına dayanmaktadır. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları incelendiğinde tarihi maliyet yaklaşımının diğer değerleme yaklaşımları ile birlikte kullanıldığı görülmektedir. Örneğin; kimi durumlarda varlıklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerlerinden daha küçük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadırlar (Kavramsal Çerçeve, md. 97).

Tarihi maliyeti esas alan değerleme esasları esas itibariyle tarihi maliyet değerleme esasından oluşmaktadır. Maliyet kısaca satın alınan mal ve hizmetler için elden çıkarılacak kaynakların para cinsinden ifadesidir. Tarihi maliyet ise varlıkların işletmeye girdikleri tarihteki katlanılmış, onlara yüklenilmiş olan maliyet olarak tanımlanabilir. Bir varlığın tarihi maliyeti varlığın elde edildiği tarihteki ve bir borcun tarihi maliyeti ise borcun ortaya çıktığı işlem sırasındaki değişim fiyatıdır (Özkan, 1995,s.8).

Tarihi maliyet değerleme esasında kâr, gerçekleşmiş hasılat ile satın alma fiyatları üzerinden değerlenen faydası tükenmiş tarihi maliyetli girdiler arasındaki olumlu farktır (Akdogan, 2004, s.33). Geleneksel muhasebede maddi olmayan duran varlıkların çoğu kayıtlanmamaktadır. Çünkü, bu varlıkların gelecekte gelir yaratma yetenekleri bunları varlık olarak nitelendirmek için maliyetine katlanıldığı zamanda çok belirsizdir (Ulusan, 2008, s.132).

Büyük işletmeler tarafından tarihi maliyet değerleme esasının harici finansal raporlamada kullanımı önemini büyük ölçüde kaybetmiştir. Bununla birlikte, tarihi maliyet çok iyi bilinen bir değerleme esasıdır (Chisman, 2004, s.14-19). Bu değerleme esası varlık ve borçların değerlemesinde yaygın bir şekilde kullanılır. Tarihi maliyet değerleme esasında ölçü birimi olan paranın değerinin değişmediği yani dönemden döneme aynı kaldığı varsayılır. Bu nedenle, enflasyonun olduğu dönemlerde tarihi maliyetlere göre hazırlanan finansal tablolar işletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmaktadır (Ulusan, age, s.132).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi özellikle enflasyonist dönemlerde tarihi maliyet yaklaşımının yetersizliklerinden dolayı finansal tabloların cari maliyetle değerleme yaklaşımı benimsenmeye başlamıştır.

4.3.2. Cari Maliyet

Cari maliyetin esas alındığı ölçümleme biçiminde varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal çerçeve, md. 100).

Tokay (2005, s.6-9)'a göre cari maliyet uygulaması, varlık ve borçları tarihi maliyet yerine cari değer ile gösterme düşüncesinden ortaya çıkmıştır. Piyasa fiyatı

esasına dayanan cari değer uygulaması değerlemede giriş fiyatı ve çıkış fiyatı ayırımının yapılmasına yol açmıştır. Bu da cari değer kavramının tartışmalı bir kavram haline gelmesine neden olmuş ve cari değer kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda bir fikir birliği oluşturulamamıştır. Ayrıca, cari değerin belirlenmesinde giriş ve çıkış fiyatlarının farklı olması ve kimi varlıklar için ne alış piyasalarında ne de satış piyasalarında fiyat oluşmaması nedeniyle cari değere ilişkin birden çok değer kavramı yani değerleme esası geliştirilmiştir. Bu kavramları kısaca aşağıda açıklanmıştır.

4.3.2.1. Geri Kazanabilir Değer

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır (TMS36. 6). Başka bir deyişle bir varlığın net gerçekleşebilir değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Ulusan'a göre ise (2008, s.137) yoksun olma değeri değerleme esası yerine koyma maliyeti, net gerçekleşebilir değer ve kullanım değeri değerleme esaslarının bir arada kullanılmasını gerektirir. Bu değer, varlığın yerine koyma maliyeti ile geri kazanılabilir tutarından daha küçük olanıdır. Varlığın yerine koyma maliyeti varlığın geri kazanılabilir tutarından küçük olduğu zaman *yoksun olma değeri yerine koyma maliyeti* olmaktadır. Çünkü, işletme bir varlıktan varlığın yerine koyma maliyetinden daha fazla gelir beklediği zaman varlığı daha düşük bir tutarla değiştirebildiğinden geliri kaybetmeyecektir. Ayrıca, rasyonel bir işletmenin varlığın geri kazanılabilir tutarı yerine koyma maliyetinden daha düşük olduğu zaman varlığı değiştirmeyeceği düşünülür.

4.3.2.2. Kullanım Değeri

Bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda satış ya da elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkması beklenen tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bu değer, net bugünkü değer veya net şimdiki değer olarak ifade edilmektedir. Bir varlığın kullanım değeri, söz konusu varlığın cari ekonomik değerini yansıtır (Tokay, 2005, s.9).

Bu değerleme ölçüsüne göre varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilir

(Kavramsal çerçeve, md. 100). Ayrıca bu ölçüt, işletmeye özgü bir değer olup, tamamıyla işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayalı olarak hesaplanır (Akbulut, 2008, s.34).

4.3.2.3. Net Gerçekleştirilebilir Değer

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal Çerçeve, md. 100). Net gerçekleştirilebilir değer[10] ise; bir varlığın beklenen satış fiyatından tahmini satış maliyetleri düştükten sonra elde edilebilen tutarıdır. Başka bir ifadeyle; net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde , tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (Bayazıtlı, 2006, s.143).

Bu değer varlığın çıkış değeridir (Barth and Landsman, 1995, s.99-101). Eğer işletme cari değerini tahmin etmek istediği varlığını satmayı planlıyorsa, bu durumda çıkış değeri cari değeri en iyi temsil eden değer olacaktır (Dykman vd., 1992, s.1434). Net gerçekleştirilebilir değer bir varlığın ticaretinin yapıldığı gerçek bir piyasadaki olası hasılata eşit olan nakit tutarıdır ve dolayısıyla genellikle varlığın artık (hurda) değerini yansıtan bir değerleme esasıdır. Bu değer esas itibariyle yatırımcıların tasfiye halinde eline geçecek olan tutarı gösterir (Chisman, 2004, s.15-16). Ancak, bundan varlıkların tasfiye edilmesi eğiliminin bulunduğu anlaşılmamalıdır (Akdoğan, 2004, s.55).

Net gerçekleştirilebilir değer bütün varlık kalemlerine uygulanacak şekilde genel bir değerleme esası olarak kullanıldığında kâr, hem işletme faaliyetlerinden hem de varlıkların elde tutulmasından dolayı ortaya çıkmaktadır (Akdogan, age, s.66). Başka bir ifadeyle, bu değerleme esasında kazançlar gerçekleştikleri zaman değil ortaya çıktıkları dönemde dikkate alınır.

4.3.2.4. Yerine Koyma Maliyeti

Bu kavram, varlıkların değerlemesinde, elde bulunan varlığın işlevlerini en iyi şekilde üstlenebilecek özellikte ve piyasada mevcut olan başka varlığı edinebilmek için

[10] Net gerçekleştirilebilir değer bazen "net satış değeri" ve "net piyasa değeri" olarak da ifade edilir (IASB Discussion Paper, 2005:39).

ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir. Yerine koyma maliyeti çoğu zaman cari maliyetle eş anlamlı kullanılmakla beraber, kimi zaman bu iki değer eşit olmayabilir. Cari maliyet ile yerine koyma maliyeti arasındaki fark; cari maliyet sahip olunan gerçek varlığın potansiyel hizmetinin maliyetine odaklanırken, yerine koyma maliyeti sahip olunan varlığın yerine geçmesi beklenen özelikte piyasada bulunabilen bir varlığın maliyetine odaklanmaktadır. Stoklarda olduğu gibi birçok durumda bu iki değer aynı varlığa gönderme yaptığı için cari maliyetle yerine koyma maliyeti aynı olacaktır. Ancak teknolojik değişmeler nedeniyle duran varlıklar için fark olabilmektedir (Sensoy, 2003, s.27-28).

Yerine koyma maliyeti değerleme esası varlık ve borçların değerlendirilmesinde cari satın alma fiyatına dayanmaktadır (Akdoğan, age, s.38-39). Bu maliyet herhangi bir piyasada oluşan kota piyasa fiyatlarının esas alımı, spesifik fiyat endekslerinin kullanımı veya isletme dışındaki uzmanlara değer takdiri yaptırılması yoluyla belirlenebilir (NACUBO, 2011).

Bilanço tarihinde işletmenin sahip olduğu varlıkların sadece bir kısmının piyasası var olduğundan karsılaştırılabilir yerine koyma maliyetlerinin elde edilebileceği bir fiyatın oluştuğu piyasalar genellikle yoktur. Bu nedenle, uygulamada yeni bir varlığın fiyatı esas alınarak yerine koyma maliyetinin hesaplanması olağan olmuştur. Bu durumda, yerine koyma maliyeti yeni varlığın fiyatından maddi duran varlıklarda ortaya çıkan yıpranma ve her türlü ekonomik eskime payı düşülerek hesaplanmaktadır (ICAEW, 2006, s.25).

Akdoğan (2004, s.41-42)'na göre de yerine koyma maliyeti değerleme esasında kâr, genellikle gerçekleşmiş gelirler ile kullanılan varlıkların yerine koyma maliyetlerindeki artışlara göre düzeltilmiş girdi maliyetlerinin gidere dönüşmüş kısımları arasındaki olumlu farktır. Ancak, varlık ve borçların elde bulundurulduklari süre içerisinde yerine koyma maliyetlerinde ortaya çıkan fiyat farklılıklarından doğan elde bulundurma kazanç veya kayıplarının tabi tutulacağı işleme göre kârın veya zararın büyüklüğü farklı olabilmektedir. Bazı uygulamalarda elde bulundurma kazanç veya kayıpları dönem sonuçları arasında gösterilirken, özellikle sermayenin üretim gücünün korunmasının amaçlandığı bazı uygulamalarda ise dönem sonuçları arasında değil de bir öz kaynak unsuru olarak doğrudan öz kaynaklar arasında sunulur.

4.3.2.5. Defter Değeri

Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır (TMS 16, 6).

Demir'e göre (2007, s.66), defter değeri yaklaşımı (bilanço yaklaşımı da denilmektedir) bilançodan sağlanan muhasebe bilgilerini kullanarak şirketin net varlıklarını (varlıklar- yükümlülükler) değerlemek olarak tanımlanabilir. Bu yaklaşımda şirketin değerinin net varlıkların değerleme tarihindeki defter değerine eşit olduğu varsayımı yapılmaktadır.

4.3.2.6. İşletmeye Özgü Değer

Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder (TMS 16, 6).

Sayar (2010, s.6) nakit akımları ile ıskonto oranının tespitine ilişkin varsayımların birbirleriyle tutarlı olması koşuluyla, ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, varlık fiyatlama modeli, vergi öncesi ıskonto oranı veya varlığa ilişkin özel riskleri içeren diğer oranlar, ıskonto oranı olarak kullanılabilir. Kullanım değeri, işletmelerin kendi bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır.

4.3.2.7. Bir Varlığın Kalıntı Değeri

Bir varlığın kalıntı değeri, varlığın elden çıkarılması esnasında hesaplanan giderlerin tespitinden sonra varlığın elden çıkarılmasından elde edilen miktardır (Rolfe, 2007, s.280). Örneğin leasing ile alınan bir varlığın kalıntı değeri, leasing sözleşmesi sonundaki varlığın tahmini gerçek değerini ifade etmektedir.

Standartta hurda değer, bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yasına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tahmini tutar olarak açıklanmıştır. Hurda değerin de faydalı ömür gibi en azından her dönem sonunda gözden geçirilmesi, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda değişikliklerin gösterilmesi gerekir. Hurda değer tespit edilirken, varlığın elden çıkarılması durumunda oluşması beklenen maliyetlerin düşülmesi gerekir (Kırca, 2005, s.35).

4.3.2.8. Gerçeğe Uygun Değer

Tarihi maliyet yaklaşımı esas olmak üzere yukarıda belirtilen tüm yöntemlerin Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında uygulama alanı buldukları bilinmektedir. Bununla beraber, son dönemlerde yayımlanan standartlar incelendiğinde, gerçeğe uygun değer yaklaşımına doğru bir eğilim olduğu gözlemlenmektedir.

TFRS'lerde varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde cari değer yaklaşımı getirilmekte ve finansal tablolar düzenlenmeden önce gerçeğe uygun değerinin saptanması gerekmektedir. Ancak gerçeğe uygun değerin nasıl tespit edileceğine dair farklı bilanço kalemleri için farklı yöntemlerin uygulanması gerekmektedir (Gençoğlu, 2002, s.6).

Gerçeğe Uygun Değer, Bir varlığın değiş tokuş edilmesi veya bilgi sahibi, istekli taraflar arasında piyasa şartlarına uygun olarak sorumluluk sözleşmesine girilmesi ile olaşan değeri ifade etmektedir (Mukerje ve Hanif, 2003, s.32).

Bir başka tanıma göre ise gerçeğe uygun değer bir varlığın satılması ile gerçekleşecek olan tahmini bir fiyat veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek olan tahmini bir bedeldir (The Bond Market Association, 2002). Yine bir başka tanımlamaya göre gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi yada borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Akbulut, 2008, s.25).

Ulusan (2008, s.139)'na göre bazıları makul değer teriminin piyasa değeri ile değerleme amacına daha uygun olması nedeniyle "piyasa değeri", "piyasa eşdeğer değeri" ya da "makul piyasa değeri" terimleri ile yer değiştirmesi gerektiğini önermektedir. Değerleme yapan kişi veya kurumlar tarafından kullanılan terim genellikle "makul piyasa değeri" terimidir. Muhasebe standart belirleyicileri arasında makul değer değerleme amacının, bir varlık veya borcun değerleme tarihindeki piyasa değerini temsil etmek olduğu kabul edilmiş görünür.

Gerçeğe uygun değer muhasebe standartlarında kullanılan **temel değerleme** ölçüsüdür. Bir çok standartta değerleme olarak gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değerin piyasa fiyatlarına dayalı olarak belirlenemediği durumlarda kullanılacak olan model ve tekniklerin başında net bugünkü değer yöntemi gelmektedir. Bu modelin en önemli girdisi ise ıskonto oranıdır (Arzova ve Arsoy, 2006, s.143). Bu oran işletmeden işletmeye veya varlıktan varlığa farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca bu

yöntem de gerçeğe uygun değeri belirlenecek olan varlık ve yükümlülüğe ilişkin nakit akışlarının tahmin edilmesi gerekmektedir .

Sensoy (2003, s.38)'a göre gerçeğe uygun değerin, standartta belirtildiği gibi, üzerinde anlaşılan fiyatın gerçeğe uygun değer olarak kabul edilebilmesi, tam rekabet koşullarının bulunduğu piyasalarda mümkün olabilir ve aksak rekabetin olduğu piyasalarda ise gerçeğe uygun değerin tek ve sınırlı bir anlamı bulunmaz. Bu piyasalarda gerçeğe uygun değere karşılık gelen giriş değeri, çıkış değeri ve kullanım değeri gibi alternatif değerler ortaya çıkar.

Makul değer (gerçeğe uygun değer) kayıtlı yani giriş değeri, çıkış değeri ve kullanım değeri gibi farklı değer kavramlarını içeren bir kavramdır. Giriş değeri bir varlığın edinim fiyatı ya da eğer nispi fiyatlar değişirse bir varlığın yerine koyma maliyetidir. Çıkış değeri bir varlığın satıldığı ya da tasfiye edildiği andaki cari satış fiyatı yani net gerçekleşebilir değeridir. Kullanım değeri ise varlığın cari ekonomik değerini yansıtır (Barth and Landsman, 1995, s.99-101).

Alış ve satış maliyetleri ihmal edildiğinde giriş değeri, çıkış değeri ve kullanım değerinin birbirine eşit olduğu söylenebilir. Ancak, gerçek hayatta alış ve satış maliyetlerinin ihmal edilmesi durumu söz konusu olmaz ve dolayısıyla bu değerler her zaman birbirlerine eşit olmayabilir (Tokay vd., 2005, s.17). Özellikle, kullanım değeri diğer iki değer kavramından önemli ölçüde farklılık gösterebilir. Çünkü, kullanım değeri varlıklar arasında istismar edilen sinerjiler dahil yönetim becerisindeki farklılığı yansıtır. Böylece, kullanım değeri ile çıkış değeri ve giriş değeri arasındaki farklılıklar yönetim becerisinin göstergesidir (Barth and Landsman, age, s.99-101).

Gelir yaklaşımına göre tespit edilen gerçeğe uygun değer (makul değer) Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer (makul değer), piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminleri yanı sıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Yani gerçeğe uygun değer (makul değer) işletme dışı faktörlerden de etkilenmektedir. Kullanım değeri ise, işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır (Gücenme ve Poray, 2005, s.3).

Makul değer aslında ne gerçek bir satın alma ne de gerçek bir satış fiyatıdır. Makul değer bu iki değer arasında bir yerlerde teorik bir değerdir (ICAEW, 2006, s.28). Başka bir ifadeyle, makul değer giriş değerlerini yansıtan tarihi maliyet ya da yerine koyma maliyeti değildir ve aynı zamanda çıkış değerlerini yansıtan kullanım değeri

veya net gerçekleşebilir değer de değildir. Bu anlamda, makul değer bu değerler arasında orta bir değeri ifade etmektedir (Tokay vd., age, s.16).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımında önemli bir sorun aktif bir piyasanın varlığıdır ve aktif bir piyasası olan varlık ve borcun makul değerini belirlemek kolaydır (Wahlen vd., 2000, s.506). Ancak, aktif bir piyasası olmayan ya da daha az likit piyasası olan varlık ve borcun makul değerinin belirlenmesi zor olacaktır. Çünkü, bu durumda makul değerin tahmin edilmesi gerekmektedir. İşletme yönetimi makul değeri piyasadaki bireylerin her birinin oluşturacağı yaklaşım ve varsayımları yansıtan uygun yaklaşım ve varsayımları kullanarak tahmin etmelidir (Menelaides vd., 2003, s.73).

TMS 39 paragraf 48A ve TMS 39 EK A'nın UR 69'dan UR 82'ye kadar olan paragraflarında bir finansal varlık veya borcun makul değerinin tespit edilmesi konusunda açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, bir varlığın veya borcun makul değeri öncelikle finansal varlık veya borcun aktif bir piyasada kayıtlı olan fiyatıdır. Finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise makul değer bir değerleme yöntemi kullanmak suretiyle tespit edilir. Söz konusu değerleme yöntemleri bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin (eğer varsa) kullanılmasını, büyük ölçüde aynı olan başka bir finansal araca ilişkin makul değerin referans olarak alınmasını, ıskonto edilmiş nakit akışı analizlerini ve opsiyon fiyatlama modellerini içermektedir (Ulusan, 2008, s.140).

Mevcut TMS/TFRS'lerin birçoğunda gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmakta, varlık ve borçların birçoğunun değerlemesinde gerçeğe uygun değer kullanılması ön görülmektedir.

4.4. TFRS'lere Göre Varlıkların Değerlemesi

TFRS'lerde yer alan bilanço varlık kalemlerinin büyük bir kısmını oluşturan *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla,* vergi kanunlarında çok az değinilen yada hiç değinilmeyen ancak TFRS'lerle birlikte muhasebe sistemimize dahil olan *varlıklarda değer düşüklüğü, iştiraklerden yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkullerin* değerleme ilke ve yöntemleri tek tek aşağıda açıklanmıştır.

4.4.1. Finansal Varlıkların TFRS'lere Göre Değerlemesi

TMS 39 standardı finansal varlıkların değerlemesinde ikili bir sistem önermiştir. Buna göre;

Finansal Varlık ve Borçların Başlangıçtaki Ölçümleri;

Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında *gerçeğe uygun değerinden* ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir (TMS 39, 43).

Finansal Varlıkların Sonraki Ölçümleri;

Bu Standart, bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki ölçümlerinde, finansal varlıkları 9 uncu Paragrafta tanımlanan ve aşağıda yer verilen dört gruba ayırır:

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar,

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,

Satılmaya hazır finansal varlıklar,

Kredi ve Alacaklar.

Anılan gruplar, bu Standarda göre yapılan ölçüm işlemleri ve kâr veya zararda muhasebeleştirme işlemleri açısından geçerlidir (TMS 39, 45).

Bir işletme, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, varlık niteliğindeki türev ürünler de dahil olmak üzere finansal varlıkları, gerçeğe uygun değerlerinden, satış veya diğer türden elden çıkarmalarda oluşabilecek işlem maliyetlerini düşmeksizin ölçer (TMS 39, 46).

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi finansal varlıklar TFRS'lere göre değerleme işlemi yapılırken ilk kayda almada *gerçeğe uygun değer* kullanılacak, sonraki dönemlerde ise değerleme işlemi finansal varlığın *dokuzuncu paragrafta belirtilen gruplardan* hangisine giriyorsa ait olduğu grubun esaslarına göre yapılacaktır.

4.4.1.1. İlk Kayda Almada Değerleme

İlk kayda almada en önemli husus, finansal araçlar için katlanılan ek alım maliyetleri veya finansal yükümlülük yaratan ihraçlarda ihraç giderlerinin ne şekilde işle tabi tutulacağıdır (Örten vd., 2009, s.480).

İlk kayda almada doğan işlem giderlerinin (alımlarda kurtaj, komisyon ücretleri, menkul kıymet ihraçlarında SPK, İMBK ücretleri, basım, reklam, denetim ücretleri gibi) muhasebeleştirme şeklinde bazı kurallar getirilmiştir (TMS 39, 43).

Örten'e göre de (age, s.480); gerçeğe uygun değerle değerlenecek ve gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına aktarılacak finansal varlık ve borçlara ilişkin olarak doğan tüm giderler doğdukları dönemde doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilmelidir. Bunlar borsa üzerinden gerçekleştirilen işlemler üzerinden ödenen borsa kurtaj ücretleri, aracı kurum komisyonları, banka masrafları gibi giderlerdir.

4.4.1.2. Sonraki Dönemlerde Değerleme

Finansal varlıkların daha sonraki bilanço dönemlerinde ne şekilde değerleneceği ve değerleme sonucunda hangi hesaplarda gösterileceği konunun önemli hususu olmaktadır. TMS 39'un 9'uncu paragrafındaki gruplandırmaya göre konu aşağıda incelenmiştir.

4.4.1.2.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenecek Finansal Varlıkların Değerlemesi

Eğer bir finansal varlık kısa sürede elden çıkarılmak amacıyla alınıyor ve dolayısıyla alım satım amaçlı finansal varlık olarak sınıflanıyorsa, dönem sonlarında gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi gerekmektedir (TMS 39, 45-46). Bu tip finansal varlıklar genelde menkul kıymet kapsamında olup, gerçeğe uygun değer *borsa* fiyatıdır. Borsa fiyatı olmazsa bazı varlıkların değerini yetkili otoriteler veya ihraç eden kurumlar düzenli bir şekilde ilan etmektedirler.

Değerlemeden doğan kazanç ister faiz tabanlı olsun, isterse hisse senetlerinde olduğu gibi piyasa fiyat yükselmelerinden kaynaklansın kazancın doğduğu dönemde Kar/zarar hesaplarına intikal ettirilirler (Örten ve diğerleri, 2009, s.483).

Gerçeğe uygun değer veya cari değerle değerlenebilecek varlıklar veya yükümlülükler sadece menkul kıymetler ile sınırlı değildir. İstenirse krediler ve alacaklar, ihraç edilen borçlanma belgeleri, ticari alacaklarda gerçeğe uygun değer ile değerlenebilir.

4.4.1.2.2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Kıymetlerin Değerlemesi

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar özellikle faizli borç belgelerinden meydana gelmekte bunların içinde hisse senedi veya fon katılım belgeleri bulunmaktadır (Örten vd., age:483). Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar etkin faiz yöntemiyle değerlenir (Çözeli, 2010, s.5).

Çalışmanın bu bölümünde Standartta geçen konuyla ilgili bazı tanımlamalar aşağıda açıklanmıştır.

İtfa Edilmiş Maliyeti: Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır (TMS 39,9).

Etkin Faiz Yöntemi: Finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir (TMS 39, 9).

Etkin Faiz Oranı: Finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır (Demir, 2009, s.70).

Etkin faiz yöntemi hesaplamasında, TFRS' ye göre raporlama yapılırken IRR (Internal Rate Of Return) (İç Verim Oranı) kullanılır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{Vadeye Kalan Süre / Vade Bazı}}}$$

i = Etkin faiz oranı

4.4.1.2.3. Satışa Hazır Finansal Varlıkların Değerlemesi

Bu varlıklar yukarıdaki sınıflamalardan hiç birine girmeyen finansal varlıkları ifade etmektedir. Bu varlıklar da gerçeğe uygun değerleri ile değerlenmekte, ancak

değerleme farklarının tamamı dönem sonuçlarına verilmekte, bilançoda öz sermaye içinde "finansal varlıklar" yeniden değerleme farkında gösterilmektedir. Faiz getirili menkul kıymetlerde etkin faiz oranına göre hesaplanan faizler bu fonda biriktirmek yerine doğdukları dönemde dönem sonuçlarına intikal ettirilmekte, piyasa faiz oranlarının farklılaşmasından kaynaklanan farklarda fonda biriktirilmektedir. Bu fonda biriken kar veya zarar finansal varlık kesin olarak elden ve dolayısıyla aktiften çıktıktan sonra aynı dönemin kar zarar hesaplarına intikal ettirilecektir (TMS 39, 55b).

Standarda göre; gerçeğe uygun değer farkı kar- zarara aktarılmayan finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ilgili finansal varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir (TMS 39, 43).

4.4.1.2.4. Kredi ve Alacakların Değerlemesi

Kullanılan kredi ve alacaklar etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş değeri ile değerlenir (Örten vd., 2009, s.486). Alacağın ilk kayda alınmasında *gerçeğe uygun değeri* dikkate alınmalıdır (Marşap, 2006, s.21).

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir (TMS 39, 43). Kredi ve alacakların edinilmesine ilişkin giderlerin maliyete eklenmesi gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, Standart, bir alacak ister tek bir taksitte geri ödenecek olsun, ister taksitler şeklinde geri ödenecek olsun, bu ister senetli, ister senetsiz olsun, alacağın ıskonto edilmiş tutarı ile bilançoya alınmasını gerektirmektedir. Başka bir anlatımla alacak ve borçlara reeskontu zorunlu görmektedir (Mısırlıoğlu, 2008, s.73).

4.4.2. Stokların TFRS'lere göre Değerlemesi

İşletmelerin varlık kalemlerinde önemli bir yer tutan stokların değerleme yöntemleri TFRS'lerde TMS 2 dokuzuncu paragraftan itibaren açıklanmıştır. Bu ilke ve yöntemler aşağıda sunulmuştur.

4.4.2.1. TSRS'lerde Yer Alan Stok Değerleme Yöntemleri

Standartta stok değerlemesi ile ilgili yer alan yöntemler ; gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir (TMS 2.23-27). LİFO yönteminin uygulanması standarttan kaldırılmıştır.

Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yöntemi standartta şu şekilde açıklanmıştır: Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS 2, 23).

Tire'ye göre (2009, s.77), bu yöntemin uygulanabilmesi için, dönem sonunda stokta bulunan ticari malların her birinin alış bedelinin bilinmesi gerekir. Az sayıda ve yüksek değerli ticari mal hareketlerinin izlenmesinde uygulanan bu yönteme otomobil, beyaz eşya ticaretinde alım satımı yapılan ticari mallar ve mobilya ürünlerini örnek göstermek mümkündür. Yöntemin uygulanabilirliği stokta kalan malların hangi fiyattan alındığının bilinmesine bağlıdır. Ayrıca, satışların da çok iyi takip edilmesi gerekir.

Gerçek parti maliyet yöntemi dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS 2, 24). Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

FİFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. (TMS 2, 27)

Bu yöntemi kullanan üretim işletmelerinde; ilk alınan hammadde ve malzeme, ilk önce üretime gönderilir. Başka bir deyişle, üretime gönderilen hammadde ve malzemeler, ilk alınan hammadde ve malzemelerin alınış tarihi sırasına göre belirlenen fiyatlarıyla değerlendirilir. Bu nedenle üretime ilk olarak gönderilen hammadde ve malzeme, kalan sütununda tarih sırasına göre belirlenen ilk fiyatla değerlenir (Üstün, 1996, s.123).

Meriç'e görse ise (1982, s.76) bu yöntemde dönem sonlarında kalan malların en son alımlardan olacağı için fiili maliyeti ile değerlenmiş olacaklardır. FİFO yöntemi genellikle büyük partiler halinde satın alınan ve tüketimin hangi partiye ait olduğu kolaylıkla tespit edilebilen nispeten yüksek değerde malzeme için söz konusu olabilecek bir usuldür.

FIFO yönteminin yarar ve sakıncalarını şöyle sıralayabiliriz (Altuğ, 2006, s.123);

- Basit bir yöntem olması nedeni ile kolayca anlaşılır ve öğrenilir, hesaplama işlemleri fazla zaman almaz,
- Depoculuk ilkelerine uygundur. Maddenin eskimesi, çürümesi, kokması, işe yaramaz duruma gelmemesi için depoya ilk girenin ilk önce üretime verilmesi veya satılması daha uygundur,
- Madde envanterin sağlıklı bir biçimde değerlemesine olanak vermektedir. Bu yöntemde dönem sonu stok değerleri son fatura değerlerine yakın fiyatlarla değerlenmektedir.
- FIFO yönteminin en büyük sakıncası kullanım maliyetlerini düşük, dönem sonu stoklarını ise yüksek maliyetle gösterme özelliği taşımasıdır. Böylece gerçek kara ilave olarak fiyatların arttığı dönemlerde enflasyonun etkisiyle fiktif karlar oluşmasına ve dönem karının yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Bunun sonucu da fazla vergi ödenmesidir (Tire, 2009, s.79).

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS 2, 27). Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi; dönem sonu ağırlıklı ortalama veya hareketli ağırlıklı ortalama olarak uygulanabilir (Örten vd., 2009, s.63).

4.4.2.2. Stokların Değerleme Esasları

Standartta geçen stokların değerlemesiyle ilgili tanımlar şunlardır (TMS 2.6);

Net Gerçekleşebilir Değer

İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Net gerçekleşebilir değerin hesaplanmasını aşağıdaki gibi formülleştirebilinir:

NGD = TSF – (TTM + TSG)

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer.

TSF: Tahmini Satış Fiyatı.

TTM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti.

TSG: Tahmini Satış Giderleri.

Gerçeğe Uygun Değer

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Buna göre, net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerdir, gerçeğe uygun değer ise işletmeye özgü bir değer değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşürülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir (Demir, 2006, s.31).

Stoklar, *maliyet* ve *net gerçekleşebilir* değerin *düşük* olanı ile değerlenir (TMS 2, 9). Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşülmesiyle elde edilen tutardır.

Demir'e göre (2009, s.31) muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Net gerçekleşebilir değerin tahmini hesaplama anında mevcut güvenilir kayıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değerin saptanmasında dikkate alınmaz (TMS 2, 30).

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, stokların *elde tutulma amacı* da dikkate alınır. Örneğin; mevcut stoklar, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet

sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutuluyorsa stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Mevcut stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri belirlenirken, genel satış fiyatları dikkate alınır. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler, TMS 37 "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" bölümündeki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (TMS 2, 31).

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı tahmin ediliyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin, maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki düşüş, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS 2,32).

İlk madde ve malzeme giderleri satışa konu bir stok unsuru olmadığından ve normal şartlarda üretim faaliyetlerinde kullanılan bir stok grubu olduğundan, ilk madde ve malzeme stoklarının net gerçekleşebilir değerle değerlenmesinde yenileme değeri, net gerçekleşebilir değer olarak dikkate alınır (Karakaya, 2007, s.169).

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Eğer satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stoklar, bir sonraki finansal tablo döneminde halen işletmenin elinde bulunuyorsa ve bu stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi ve/veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olması gibi bir durum söz konusu ise daha önce ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Ancak iptal edilen tutar, önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarını geçemez. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır (TMS 2, 33).

Satılan stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, karşılığın ayrıldığı ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net

gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2, 34).

Stokların elden çıkarılması halinde; stoklar, satıldığında veya kullanıldığında, kayıtlı değeri gider olarak kayıtlara alınır. Stokların net gerçekleşebilir değerleri ile değerlenmesi dolayısıyla ayrılmış olan karşılıklar var ise, bu hesaplar, satışa veya kullanıma müteakip olarak stok hesabı ile birlikte kapatılırlar. Örneğin, bir ticari mal satıldığında, stok hesabı bakiyesi ile karşılık hesabı bakiyesi satışların maliyeti hesabına aktarılır (Örten vd. ,2009, s.69).

4.4.3. Maddi Duran Varlıkların Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerlemesi

Standartta değerleme, Maddi Duran Varlığın ilk defa kayda alınması ve sonraki dönemlerde değerlenmesi olarak ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur.

4.4.3.1. İlk Defa Kayda Almada Değerleme

Maddi Varlıkların iktisabında elde etme maliyeti veya işletme üretim maliyeti hesaba alınır (Örten vd., 2009, s.206). Standarda göre maddi duran varlıklar ***elde etme maliyetleriyle*** kayda alınır ve elde etme maliyetinin unsurları aşağıdaki gibidir (TMS 16,17; Gençoğlu, 2007, s.199):

- Ticari ıskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren satın alma fiyatı,
- Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar,
- İlk teslimat ve ilgili maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti yada katlandığı yükümlülük.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.

Yine maddi duran varlığın ilk edinilmesinde özellik gösteren bazı durumlarda aşağıda sıralanmıştır.

Aktifleştirme maddi varlığın yönetimin satın almak amaçlarında öngördüğü duruma yani kullanılabilir veya üretime başlayabilir hale gelmesi ile gerçekleşebilir. Yıl sonunun gelmesi veya üzerinden amortisman ayrılır hale gelmesi şart değildir (Örten vd., 2009, s.207).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın (cari fiyatın) eşdeğeri olan tutardır (Demir, 2008, s.14).

Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetleri içinde finansman gideri yazılmaz (Örten vd.,age, s.207).

Maddi varlıklar işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor (inşaatı bir yıldan uzun süreye yayılıyor) ise bu durumda finansman giderleri "Borçlanma Maliyeti" standardına uygun şekilde maliyete dahil edilebilir. Satın alma esnasında uygulanan ıskontolar, elde edildikten sonra kullanılabilir duruma getirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sırasında ortaya çıkan varlıkların satışından elde edilen tutarlar (örneğin eski binanın yıkımından elde edilen hurda veya eskilerin satış hasılatları, alınan krediler maliyete veriliyorsa, bu kredinin kısa vadeli olarak kullanılmasından elde edilen faiz geliri), devlet teşvik ve yardımları varlığın elde etme maliyetinden indirilir (Örten vd., age, s.207).

Maddi duran varlıklarda oluşan kur farkları "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" standardında açıklanmıştır. 21 no'lu standardın 30. paragrafına göre maddi Duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde; "Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir" (TMS 21, 30).

4.4.3.2. Sonraki Dönemlerde Değerleme

Maddi duran varlıkların ilk kayda alınmasından sonraki dönemlerde değerleme esasları TMS 16, 29, 30 ve 31'inci paragraflarında açıklanmıştır.

Bir işletme muhasebe politikası olarak Paragraf 30'daki maliyet modelini ya da Paragraf 31'deki yeniden değerleme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, 29).

Standartta sonraki dönemlerde yapılacak değerleme için iki model belirtilmiştir. Bunlar *maliyet modeli* ve *yeniden değerleme* modelidir.

Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16. 30). Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden daha yüksek olamaz (Örten vd., 2009, s.208).

Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu *(bilanço)* tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, 31).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 16, 35):

- Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendiği durumlarda kullanılır.
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerleme sonrasındaki değere getirilir.

Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır Maddi varlığa ilişkin yeniden değerleme fonu ilgili varlığın mali tablolardan çıkarılmasını (varlığın bilanço dışı bırakılmasını) müteakip doğrudan birikmiş karlara (dağıtılmamış karlara) aktarılabilir. Aynı husus varlığın elden çıkarılması veya hizmetten çekilmesi durumunda da geçerlidir. Diğer taraftan, fonun bir kısmı varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarıma konu edilebilir. Bu durumda aktarılan tutar varlığın yeniden değerlenmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyet üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka tekabül eder. Yeniden değerleme fonundan birikmiş karlara gelir tablosu üzerinden aktarım yapılamaz (Gücenme ve Arsoy, 2005, s.4).

Standarta göre mali tablolara alındıktan sonra maddi duran varlıkların değerinin tespiti için işletme maliyet modelini yada yeniden değerleme modelini seçer ve bu politikayı tüm maddi duran varlık sınıfına uygular (Gençoğlu, 2007, s.205).

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir: (TMS 16, 37)

Arazi;

Arazi ve binalar;

Makineler;

Gemiler;

Uçaklar;

Motorlu taşıtlar;

Mobilya ve demirbaşlar; ve

Ofis gereçleri.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda ***artmışsa***, bu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, 39).

Yeniden değerlenmiş değer, defter değerinden yüksek ise ve bunun sonucu olarak defter değerinin yükseltilmesi gerekirse, fark kar yazılmayıp bilançoda öz sermaye kalemleri içinde ayrı bir kalem olan Maddi Varlıklar Değer Artış Fonunda gösterilir (Örten vd., 2009, s.208).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda *azalmışsa*, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirde bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerleme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerleme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16, 40).

Varlığın defter değerinin düşürülmesi gerekiyor ise; fark doğrudan Gelir Tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu *(bilanço)* dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16, 41).

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri "TMS 12 Gelir Vergileri**"** Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS 16, 42).

4.4.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde diğer varlıkların muhasebeleştirilmesinden farklı olarak (Örten vd., 2009: 599):

- Aktife alınıp alınmama konusunda ,
- İlk iktisap anında vade farklarının tabi olacağı işlemler konusunda,
- Daha sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile değerlemenin yanında yeniden değerleme yapılarak değerleme yapılabileceği konusunda,
- Uygulanacak amortisman (itfa payı) oranları konusunda,
- Varlıklarda diğer azalmalarının tespit edilerek defter değerinin maliyet ve yenileme konuları önem arz eder.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi maddi olmayan duran varlıklar muhasebe biliminin sorunlu bir alanı olup, muhasebe kayıtlarına alınırken üzerinde detaylı çalışma yapılması gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi; standarda göre, ilk muhasebe kayıtlarına alınırken ve sonraki dönemlerde yapılan değerlemeye göre iki şekilde yapılmaktadır.

4.4.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlık sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınır (Akgül, 2005, s.185):

- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye bakışının muhtemel olması,
- Varlığın maliyetin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

Ayrıca ilk muhasebeleştirmede aktife alınırken özellik arz eden durumlar şunlardır: TMS-38, işletme tarafından üretilen şerefiye, marka, müşteri listeleri, yayım hakları gibi unsurların varlık olarak muhasebeleştirilmesini yasaklamaktadır. Bununla birlikte, bazı geliştirme harcamaları bir maddi olmayan varlığın muhasebeleştirilmesine sebep olabilir. İşletme tarafından geliştirilmiş bilgisayar yazılımları buna örnektir (Acar, 2002, s.311).

Bilindiği üzere standartta şerefiye, işletme içerisinde üretilen şerefiye, İşletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 no'lu standartta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemekte iken, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmektedir. Ancak IFRS 3'de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı açıklanmıştır (Akgül,age, s.45).

Maddi olmayan duran varlık olan şerefiyeler işletme içinde oluşturuluyorsa, maliyetinin güvenilir bir şekilde tespit edilme imkanının olmamasından, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Ayrıca, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır (TMS 38, 52):

Araştırma safhası; ve

Geliştirme safhası.

Araştırma ve geliştirme terimleri tanımlanmış olmalarına rağmen, araştırma safhası ve geliştirme safhası terimleri bu standart açısından daha geniş bir anlam taşır.

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır (TMS 38, 53).

Araştırma Safhası

Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, 55).

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, 56):

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması; ve
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme Safhası

Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS 38, 57):

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için
- tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması demek suretiyle standart araştırma ve geliştirme safhasıyla ilgili sınırlamaları belirlemiştir.

Araştırma aşamasında henüz bir varlık oluşmadığında yapılan harcamalar gider olarak kaydedilirken; geliştirme aşamasında ise maddi olmayan duran varlığın mevcut olması, satışa hazır ve satma niyetinde olunması ve maliyetinin ölçülebilir olmasından dolayı harcamalar aktifleştirilir (Tire, 2009, s.127). Yukarıdaki açıklamalardan ve TMS'nin de belirdiği gibi, maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinde *maliyet bedeliyle* ölçülür (TMS 36, 24).

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti ise şunlardan oluşur (Gençoğlu, 2007, s.223):

- İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari ıskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı; ve
- Varlığın amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, maliyetin belirlenmesi maddi duran varlıklar için TMS 16'da açıklandığı gibidir

4.4.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında *maliyet bedeli* ya da *yeniden değerleme* değerlerinden biri ile değerlenir (TMS 38, 72).

Maliyet Bedeli

Maliyet yöntemi; Bir maddi olmayan duran varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve eğer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerdir (TMS 38, 74).

Yeniden Değerleme Yöntemi

Maddi olmayan varlıklar yeniden değerlenmiş değerleri üzerinden (bilanço tarihindeki makul değer) mali tablolara alınabilir. Bu durumda ilave edilen değer gelir tablosu ile değil, bilançoda özsermaye içinde "Yeniden Değerleme Fonu'na" alınır. Eğer bilançoda maddi olmayan varlıkların değeri yükseltilirse birikmiş amortismanlar da düzeltilir. Eğer daha sonra değer azalmaları nedeniyle "Varlıklarda Değer Azalışı" standardına uygun şekilde değer düzeltimi yapılacaksa, önce fondan karşılanır. Daha sonra dönemin gelir tablosuna yansıtılır (Örten vd., 2009, s.600).

Standarda yeniden değerleme ile ilgili detaylı açıklamalar verilmiş olup bunlar aşağıda sıralanmıştır.

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerleme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38, 75).

Yeniden değerleme yöntemi (TMS 38, 76):

- Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlenmelerine; veya
- Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine, izin vermez.

Yeniden değerleme yöntemi, varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerleme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilir. Yeniden değerleme yöntemi, devlet teşviki yoluyla sahip

olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir (TMS 38, 77).

İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için 8 inci Paragrafta tanımlanan özelliklere sahip aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyrektir. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik, fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir (TMS 38, 78).

Yeniden değerleme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlenen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerleme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerleme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir (TMS 38, 79).

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş itfa payları ya (TMS 38, 80):

- İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerleme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşitlenir; ya da
- İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlenmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

Yeniden değerlenen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasasının olmaması sebebiyle yeniden değerlenmeye tabi tutulamaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir (TMS 38, 81).

Yeniden değerlenmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle tespit edilemiyor olması

durumunda, ilgili varlığın defter değeri en son yeniden değerleme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlenmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır (TMS 38, 82).

Yeniden değerlenmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması; söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve TMS 36 Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir (TMS 38, 83).

Daha sonraki bir ölçüm tarihinde ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebilmesi durumunda, yeniden değerleme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır (TMS 38, 84).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerleme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerleme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38, 85).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerleme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerleme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır (TMS 38, 86).

Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerleme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerleme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerleme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kar veya zarar aracılığıyla yapılmaz (TMS 38, 87).

4.4.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TFRS'lere Göre Değerlemesi

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardında, iki değerleme yöntemine yer verilmiştir (Akbulut, 2008, s.27-28). Bunlar *maliyet modeli* ve *gerçeğe uygun değer* yöntemidir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer yöntemi, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır. Bu yöntemin uygulanması halinde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kar veya zarara dahil edilmektedir (TMS 40, 35, 36, 38).

Standarda göre Yatırı amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi iki aşamada ele alınmaktadır. Bunlar ilk alımda ve alım sonrası değerlemedir.

4.4.5.1. İlk Alımda Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta *maliyeti* ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir (TMS 40, 20). başka bir deyişle; yatırım amaçlı gayri menkullerin alımda değerlemesi maliyet bedeli ile yapılır. Bu kapsamda, varlığın alımı ve inşa edilmesi ile ilgili giderler varlığın maliyet bedeline dahil edilir (Örten vd., 2009, s.612).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle arttırılmaz (TMS 40, 23):

- İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları,
- Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

Yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisi ile inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, inşa ve geliştirme faaliyetleri tamamlanıncaya kadar "Maddi Varlıklar" Standardı hükümlerine göre değerlenir. İnşa ve geliştirme faaliyeti bittikten sonra söz konusu varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilirler. Bu kapsamda, söz konusu varlıktan beklenen faydanın sağlanmasına kadar yapılan giderler ilgili varlığın maliyetin oluşturur. Bunun dışında,

- Başlangıç maliyetleri,
- Planlanan kapasite kullanım seviyesine ulaşmadan önce ortaya çıkan faaliyet zararları,
- Varlığın inşası ve geliştirilmesinde ortaya çıkan olağanüstü miktarda ilk madde, işçilik ve diğer kullanımları maliyete dahil edilmez.
- Varlığın alımı vadeli olarak yapılmışsa, vade farkları faiz gideri olarak Finansal Tablolara alınır (Örten vd., age, s.612).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir. Yenilenen bölümlerin defter değerleri ise, bu Standarttaki ilkelere uygun olarak bilanço dışı bırakılır (TMS 40, 19).

4.4.5.2. Alım Sonrası Değerleme

Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin alım sonrasında değerlemesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; *Gerçeğe Uygun Değer* yöntemi ve *Maliyet Değeri* yöntemidir. İşletmelerde Gerçeğe Uygun Değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlardaki istisnalar hariç olmak üzere, iki yöntemden dilediklerini seçmekte serbesttirler. İşletmeler seçtikleri yöntemi, tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygularlar. Bir başka ifadeyle, bazı yatırım amaçlı gayrimenkuller için Gerçeğe Uygun Değer, bazıları için Maliyet Bedeli yöntemi uygulanamaz (Örten ve diğerleri, age, s.613).

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İlk değerlemeden sonra, gerçeğe uygun değer yöntemini seçen işletmeler, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu standardın "Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi" maddesinde belirtilen istisnalar hariç, gerçeğe uygun değerle değerler (Gençoğlu, 2007, s.264).

Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihe özgü değerdir. Piyasa koşulları değişebileceğinden, gerçeğe uygun değer olarak sunulan tutar başka bir zaman için tahmin edilmesi durumunda hatalı veya uygunsuz olabilir. Gerçeğe uygun değer tanımı;

fiyatta, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleşen işlemlerde ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işleminin eşanlı olmadığı durumlarda yapılması ihtimali olan, hiçbir değişikliğin olmadığı, satış işlemi ile ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işlemlerinin eşanlı gerçekleşmesi durumunu varsayar (TMS 40, 39).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, işletme, ayrı olarak varlık veya borç olarak muhasebeleştirmiş olduğu varlık veya borçları ikinci bir kez daha hesaplamalara dahil etmez. Örneğin;

- Asansör veya klima sistemleri gibi iç üniteler genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, bilançoda maddi duran varlık olarak tek başlarına muhasebeleştirilmekten ziyade yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilirler.
- Mobilyalı olarak kiraya verilmiş bir büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir, çünkü kira geliri mobilyalı büro ile ilgilidir. Mobilyanın yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilmesi durumunda, işletme, söz konusu mobilyayı ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmez.
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, peşin ödenmiş veya tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması gelirlerini kapsamaz, çünkü bu gelirler ayrı bir varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilir.
- Kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtır (ödenmesi gereken bir duruma geleceği beklenilen koşullu kira dahil). Dolayısıyla, bir gayrimenkulün, yapılması beklenilen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlenmiş olması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün muhasebeleştirme amacıyla gerçeğe uygun değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekir (TMS 40,50).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda ***Maliyet Değeri*** yöntemiyle ölçülür.

Maliyet Değeri Yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan

olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür (TMS 40, 56).

Bu yönteme göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş değer amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir (Örten vd., 2009:616).

4.4.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıkların TFTS'lere Göre Değerlemesi

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) *defter değeri* ile *satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı* ile ölçer (TFRS-5,15).

Eğer bu gruba alınacak varlık yeni edinilmişse, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında defter değeri (örneğin,maliyeti) ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmesi gerekir. İlgili varlık işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmiş ise, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülür (Gençoğlu, 2007, s.270).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlığın değerlemesinde dört aşamalı bir yöntem izlenir. Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

Yeniden Sınıflamadan Önce Defter Değerinin Tespiti

İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değeri, ilgili TFRS'ler çerçevesinde ölçülür (TFRS-5,18).

Elden çıkarılacak duran varlık bu niteliği kazandıktan ama henüz ilgili hesaplara alınmadan önce ilgili oldukları standartlara (maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar gibi) göre değerlemesi yapılır. Örneğin ayrılamamış amortismanları ayrılır. Değer düşüklükleri için karşılıklar ayrılır. Esasen bunlar zaten defter kayıtlarında olması gereken rakamlardır. Satışa çıkarılacak varlıkla ilgili olan tüm alacak ve borçlar, varsa diğer duran varlıklar gözden geçirilir. Eğer değerleme farkları çıkarsa, bunlar kendi standartlarında öngörüldüğü gibi kayda alınır (TFRS-5,19).

Her bir elden çıkarılacak duran varlığın defter değeri toplamı ile bunlarla ilgili diğer varlık ve borçların aritmetik toplamı satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubunun defter değerini verecektir. Buradaki borç tutarı, elden çıkarılacak varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen ve bu varlığa bağlı borçlar olacaktır. Bir başka ifade ile varlığın devri ile bu borçlar da devredilecek nitelikte olacaktır. Örneğin, bir işletmenin, devredilmesi durumunda, bu işyerinde çalışan personelin kıdem tazminatı yükü de karşı işletmeye geçebilir. Bu durumda kıdem tazminatından doğan borçlar, elden çıkarılacak varlık grubu içinde değerlendirilir (Örten ve diğerleri, 2009, s.744-745).

Varlık Grubunun Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanması

İkinci adım, satış amaçlı duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasıdır. Yeni edinilmiş bir varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu), satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma koşullarını karşılaması halinde, Paragraf 15'de yer alan hükmün uygulanması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunun) daha önce sınıflandırılmamış olması koşuluyla (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) ilk muhasebeleştirilmesi sırasında defter değeri (örneğin, maliyeti) ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle, ilgili varlık (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu), işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmiş ise, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülür (TFRS-5, 16). Ancak, yeni edinilmiş bir satış amaçlı elde tutulan duran varlığın değeri, defter değeri yani maliyetiyle ölçülür.

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir (TFRS-5, 17).

Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez (TFRS-5, 9).

Diğer taraftan, elden çıkarılacak varlık bir grupta olabilir. Grupta yer alan her bir varlığın ayrı bir piyasası olmayabilir ve hatta satışa uygun bile olmayabilir. Ancak

bunlar birleştirilerek satıldıklarından bir “Nakit Üreten Birim” niteliğini kazanırlar ve bunların gerçeğe uygun değerleri topluca tespit edilmelidir (Örten ve diğerleri, 2009, s.745).

Satış Masraflarının Tahmin Edilmesi

Daha sonra satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için, bunların satışı ile paralel doğacak masraflar veya elden çıkarma masrafları tahmin edilir. Bu masraflara finansman giderleri ile bunlar karlı satılırsa doğacak vergi gideri dikkate alınmaz (Örten vd., age, s.746).

Düşük Değer Prensibinin Uygulanması

İşletme, başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtır (TFRS-5, 20). Bu TFRS veya daha öncesinde "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir (TFRS-5, 21).

Bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, ilgili varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilir (TFRS-5, 24).

İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismana tabi tutmaz (veya itfa etmez). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam eder (TFRS-5, 25).

Yukarıda açıklamalardan anlaşılacağı gibi duran varlık grubunun mevcut defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düştürten sonra kalan değeri karşılaştırılır ve bunlardan küçük olanı bilançoya alınır.

Varlıkların elden çıkarılmasında makul değer ayarlamalarına ya da satış maliyeti altında makul değeri değerlemede kayda alınmış kayıp ya da vergi sonrası kazanç ve durdurulan faaliyet kaybı ve vergi sonrası kar toplamı, gelir tablosunda tek bir kalem olarak kaydedilmelidir. Gelir, gider, vergi öncesi kar ya da zarar ve gelir vergilerinin

ayrıntılı sunumu ya gelir tablosunda devam eden faaliyetlerden ayrı bir bölümde ya da dipnotlarda yer almak zorundadır (Aslan, 2004, s.56).

4.4.7. İştiraklerdeki Yatırımların TFRS'lere Göre Değerlemesi

İştirakler başlangıçta *elde etme maliyeti* ile muhasebeleştirilir, iktisap tarihinden sonra ise, iştiraklerin değerlemesinde *özkaynak* yöntemi uygulanır. Bu yönteme göre, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kar yada zararı olarak muhasebeleştirilir (Akbulut, 2008, s.20).

Aşağıdaki istisnalar dışında bir iştirak yatırımı için Özkaynak Yöntemi uygulanır (TMS 28, 13);

- İştirakin TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca elden çıkarılmak amacıyla bulundurulan varlık olarak sınıflandırılması,
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardının 10 uncu paragrafında yer alan istisna uyarınca konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayan bir ana ortaklığın, aynı zamanda bir iştirak yatırımının da bulunması.

Öz kaynak yönteminin devamında ise değer düşüklüğü zararları testi yapılır. Öz kaynak yöntemi ve değer düşüklüğü zarları aşağıda açıklanmıştır.

4.4.7.1. Özkaynak Yöntemi

Önemli etkinliğin var olduğu saptanan iştiraklerin muhasebeleştirilmesi özkaynak yöntemi ile yapılır (Ayboğa, 2000, s.143). İştiraklere yapılan yatırımlar maliyet bedeli ile kayda alınır. Sonraki dönemlerde, iştirakin özkaynağında meydana gelen değişiklikler, ortaklık payı nispetinde, iştirakler hesabına yansıtılır. Bu işlemler, yatırım yapan işletmenin defterine kayıt edilmez. İşlemler, konsolide finansal tablo düzenlenirken yapılır (Örten vd., 2009, s.426).

Ayrıca, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar yada zararından alacağı pay, yatırımcının kar yada zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştirakten alınan (kar payı vb.) dağıtımlar yatırımın defter değerini azaltır. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinde yada yabancı para çevrimi farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay doğrudan

yatırımcının kendi özkaynaklarında muhasebeleştirilir. Buna göre bir iştirak yatırımının defter değeri şöyle belirlenmektedir (Çiftçi, 2000, s.59) :

İştirakin Defter Değeri = Alış Maliyeti + İştirak Karından Pay – İştirak Zararından Pay – İştirakten Elde Edilen Temettüler

Buna göre bir yatırımcı şirket tarafından yapılan uzun vadeli hisse senedi yatırımlarının muhasebeleştirilmesi Tablo 3'de açıklanmıştır.

Tablo 3

Yatırımcı Şirket Muhasebe Karar Tablosu

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırım Yapılan Şirket	Uygulanacak Muhasebe Yöntemi
% 50'den büyük	Kontrol gücü var	Bağlı ortaklık	Konsolide finansal tablolar
%20-50 arası	Önemli etki var	İştirak	Özkaynak yöntemi
%20'den küçük	Kontrol gücü veya önemli etki yok	Bağlı Menkul Kıymet	Maliyet yöntemi

Not. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, G.Gökçen, B. A., Akgül, C. Çakıcı, 2006, Beta Yayınları, İstanbul, s.256, adlı çalışmasından alınmıştır.

Bir iştirak[11] yatırımı, ancak yatırım yapılan işletmenin *iştirak* niteliği kazandığı tarihten itibaren özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yatırımın iktisabında, yatırımın elde etme maliyeti ile iştirakin tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcıya düşen pay arasındaki her türlü fark; aşağıda yer alan şekilde muhasebeleştirilir (TMS 28, 23):

- Bir iştirak ile ilgili şerefiye, iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu şerefiyenin amortismanına izin verilmez ve bu nedenle iştirakin kâr veya zararından yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde hesaba katılmaz.
- İştirakin tespit edilebilen varlık ve borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcının payına düşen kısmın yatırımın elde etme maliyetini aşan tutarı, yatırımın iktisap edildiği dönemde iştirakin kâr veya zararındaki yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde gelirlere dahil edilir."

[11] VUK'da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlemesi açıklanmaktadır.

İktisap sonrasında iştirakin kâr veya zararındaki yatırımcı payında, amortismana tabi kıymetlerin iktisap tarihindeki gerçeğe uygun değerleri baz alınarak hesaplanan amortismanlarının muhasebeleştirilmesi gibi uygun düzeltmeler yapılır. Benzer şekilde, maddi duran varlıklar veya şerefiye gibi kalemler için iştirakin muhasebeleştirdiği değer düşüklüğü zararları ile ilgili olarak, yatırımcı işletmenin iştirakin iktisabı sonrasındaki kâr veya zararındaki payında uygun düzeltmeler yapılır.

4.4.7.2. Değer Düşüklüğü Zararları

Özkaynak yönteminin uygulanması sonrasında yatırımcı, iştirakteki net yatırımı ile ilgili olarak herhangi bir ilave değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılmasının gerekip gerekmediğini belirlemek için, TMS 39 hükümlerini uygular (TMS 28, 31).

Yatırımcı ayrıca, net yatırımın ve değer azalış tutarının bir parçasını oluşturmayan hakları ile ilgili olarak bir değer azalışının finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağını belirlemek amacıyla da TMS 39 hükümlerini uygular (TMS 28, 32).

İştiraklerdeki yatırımın defter değerinin bir bölümünü oluşturan şerefiye, ayrıca muhasebeleştirilmediğinden "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardının şerefiye değer düşüklüğünün test edilmesine ilişkin hükümleri uygulanarak ayrıca değer düşüklüğü açısından test edilmez. Bunun yerine, TMS 39 hükümlerinin uygulanmasının yatırımda değer düşüklüğü olabileceğini gösterdiği durumlarda, iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarı (kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan büyük olanı) ile defter değeri karşılaştırılarak yatırımın tüm defter değeri TMS 36'ya göre değer düşüklüğü açısından tek bir varlık gibi test edilir. Bu tür durumlarda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı, iştirakteki yatırımın defter değerinin bir bölümünü oluşturan şerefiye de dahil olmak üzere herhangi bir varlık kalemine dağıtılmaz. Buna bağlı olarak, iştirakteki yatırımın geri kazanılabilir tutarının sonradan artması durumunda, söz konusu değer düşüklüğü zararı TMS 36 uyarınca iptal edilir. Yatırımın kullanım değerinin belirlenmesinde işletme tarafından aşağıdaki tahminler yapılır:

- Yatırım yapılan iştirakin, söz konusu iştirakin faaliyetlerinden sağlanacak nakit akımları ve nihai olarak yatırımın elden çıkartılması ile elde edilecek kazançlar da dahil olmak üzere, gelecekte gerçekleştirmesi beklenen tahmini nakit akımlarının bugünkü değerinden kendisine düşen pay; veya

- İştirakten alınacak kâr paylarından ve nihai olarak yatırımın elden çıkarılmasından kaynaklanması beklenen gelecekteki tahmini nakit akımlarının bugünkü değerinden kendisine düşen pay.

Uygun varsayımlar altında her iki yöntem de aynı sonucu verir (TMS 28, 33).

4.4.8. Varlılarda Değer Düşüklüğü Uygulaması

VUK ve MSUGT'ne göre Türkiye'de varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayırma sınırlı sayıda ve özellikle dönen varlık niteliğindeki varlıklara uygulanabilmektedir. Varlıklarda önemli yer tutan maddi, maddi olmayan duran varlıklar ve mali duran varlıklarda değer düşüklüğü testine tabi tutularak bir takım karşılıklar ayrılması (muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği) TFRS'lerle gelen yeni bir yaklaşımdır.

Standarda göre, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır (TMS 36, 59).

Varlık başka bir Standarda göre yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36, 60). Başka bir değişle, yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerleme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmektedir (Gökçen, 2006, s.304).

Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir Standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir (TMS 36, 62).

Bu şekilde doğan zararların muhasebeleştirilmesinde iki durumu birbirinden farklılaştırılarak incelemek daha doğru olacaktır (Örten vd., 2009, s.532) :

- Duran varlığın maliyet bedeli ile izleniyor olması,
- Duran varlığın yeniden değerlenmiş değerler üzerinden izleniyor olması ve bu nedenle bilançonun öz kaynaklar bölümünde duran varlıkla ilgili olarak Yeniden Değerleme fonunda rakam bulunuyor olması.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca

sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir (TMS 36, 63).

Standarda şerefiye konusuna özel bir yer ayrılmış ve konuyla ilgili açıklamalar yapılmıştır. Şerefiye, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olan nakit akışları yaratmamakta ve genellikle birden fazla nakit yaratan birimin nakit akışına katkıda bulunmaktadır.

Değer düşüklüğü testi için, bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiye, birleşme tarihinden itibaren, devrolanın diğer varlıkları veya borçlarının söz konusu birimlere veya birim gruplarına dağıtılmış olup olmadığına bakılmaksızın, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devralanın her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılır. Şerefiyenin dağıtıldığı her bir birim veya birim grubu aşağıdaki özellikleri taşır (TMS 36, 80):

- İşletme içi yönetsel amaçlarla, şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesini gösterir ve
- Birleştirilen faaliyet bölümlerinin birleştirme işlemi öncesindeki haliyle, "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardının 5 inci Paragrafında tanımlanan faaliyet bölümlerinden büyük olamaz.

İşletme birleşmesinde elde edilen şerefiye; bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri imkanı olmayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar için edinen işletme tarafından yapılan ödemeyi ifade eder. Şerefiye, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olan nakit akışları yaratmaz ve genellikle birden fazla nakit yaratan birimin nakit akışına katkıda bulunur. Şerefiye bazen, zorunlu olarak bireysel nakit yaratan birimlere değil, sadece nakit yaratan birimler grubuna dağıtılabilir. Sonuç olarak, işletme içi yönetsel amaçlarla şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesi, bazen, şerefiyenin ilgili olduğu ancak dağıtılamadığı bir grup nakit yaratan biriminden oluşur (TMS 36, 81).

Şerefiyenin nakit yaratan bir birime dağıtılması ve işletmenin söz konusu bir birimdeki faaliyetini elden çıkarması durumunda, elden çıkarılan faaliyetle ilgili şerefiye (Gökçen, 2006, s.307):

- Elden çıkarma kar veya zararı belirlenirken faaliyetin defter değerine dahil edilmekte, ve

- İşletme, elden çıkarılan faaliyetle ilgili şerefiyeyi daha iyi yansıtan başka yöntemler bulunduğunu göstermedikçe, elden çıkarılan faaliyet ile, nakit yaratan birimin geriye kalan kısmının karşılıklı değerleri esas alınarak ölçülmektedir

Değer düşüklüğünün ortadan kalkması yine standartta açıklanmıştır. Buna göre, değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36, 110). Bu belirtiler meydana geldiğinde işletme yönetimi, yıl sonunu beklemeden işletmenin varlıkları üzerine etkisini ve gereken düzeltmeleri yapmalıdır.

4.5. TFRS'lerde Yer Alan Varlıkların Değerlemesi İle İlgili İlke ve Yöntemlerin Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması

TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yeniliklerin ortaya konulması için TFRS'lerde geçen varlıkların değerleme ilke ve yöntemlerinin vergi kanunları değerleme hükümleriyle karşılaştırılması etkili bir yöntem olmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde bilanço varlık kalemlerinde önemli bir yer tutan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların TFRS'lerdeki değerleme ilke ve yöntemleriyle Vergi Usul Kanundaki değerleme hükümleri karşılaştırılarak TFRS'lerin konuyla ilgili getirdiği yenilikler ortaya konulmuştur.

VUK ile TMS/TFRS'ler arasında varlıkların değerleme ölçütleri arasındaki farklar özet olarak Tablo 4'te sunulmuş ve daha sonra bu farklılıklar tek tek açıklanmıştır.

Tablo 4

VUK ve TMS/TFRS'lerde Varlıkları Değerleme Ölçütleri[12]

VARLIK KALEMLERİ	VUK	TMS/TFRS
Kasa	İtibari Değer.	Gerçeğe Uygun Değer (İtibari Değer)
Yabancı Paralar	Borsa Değeri (Efektif Alış .Kuru)	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Değeri). (Bilanço Tarihi İtibariyle Döviz Alış Kuru).
Bankalar	Mukayyet Değer.	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Maliyet).
Çekler	İtibari Değer.	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Maliyet).
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	Alış Değeri/Hisse Senetleri Dışındakiler Borsa Değeri.	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Değeri).
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Amorti Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Seçilir.
Ticari Alacaklar	Kayıtlı Değer	İlk Edinimlerinde Gerçeğe Uygun Değer, Dönem Sonlarında İtfa Edilmiş Maliyet.
Alacak Senetleri	Tasarruf Değeri/Belirli Koşullarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılabilir. (Senedin Üzerinde Yazılı Faiz Oranı, Faiz Oranı Yazılı Değilse Merkez Bankası Faiz Haddi)	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Maliyet)/Risk Doğduğunda Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılır. (Etkin Faiz Oranı)
Senetsiz Alacaklar	Reeskont Ayrılması Mümkün Değil	İtfa Edilmiş Maliyet.
Stoklar	Maliyet Bedeli/Belirli Koşullarda Emsal Bedeli Kullanılabilir. (Tam Maliyet Yöntemi)	İlk Edinmede Maliyet Bedeli, İzleyen Dönemlerde Maliyet Ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir. (Normal Maliyet Yöntemi)
Maddi Duran Varlıklar	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Amorti Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Yeniden Değerleme Modeli Seçilir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde İtfa Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Yeniden Değerleme Modeli Seçilir.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Amorti Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Seçilir.
İştirakler	Hisse Senetleri İle Temsil Edilen İştirak Payları Alış Değeri İle Diğerleri Borsa Değeri İle Değerlenir.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Özkaynak Yöntemi Uygulanır.
Şerefiye	İlk Edinmede Mukayyet Değer İzleyen Dönemlerde İtfa Edilmiş Maliyet (5 Yılda İtfa Edilir). İşletme İçi Şerefiye Kavramı Bulunmamaktadır.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulur.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Aktifleştirilmesi İhtiyaridir. (Mukayyet Değeri Üzerinden 5 Yıl Eşit Süreyle).	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Esaslarına Göre.

[12] Bu tablo "*Akbulut, Yıldız Özerhan, (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, MÖDAV 2008/1, s:1-40*" künyeli kaynaktan uyarlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4'den anlaşılacağı gibi varlıkların değerleme ilke ve yöntemlerinde VUK ile TFRS'ler arasında çok önemli farklılıklar mevcuttur. Ayrıca, TMS/TFRS'lerde ki değerleme ölçütlerinde cari maliyet sistemlerine doğru bir yaklaşım vardır. Bilançodaki değerlenecek birçok kalem için Standartlar cari değerleme ölçütlerinden biri olan *gerçeğe uygun değer* yöntemini önermektedir.

4.5.1. Finansal Varlıkların Değerlemesinin TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

VUK'da finansal varlık ifadesi kullanılmamakta standartta bu başlık altında yer alan varlıklar ayrıca kanunda açıklanmaktadır. Buna göre VUK'da bu varlıklara ilişkin yer alan değerleme ile ilgili başlıklar şunlardır:

Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Ticari Alacakların Değerlemesi

Diğer Alacakların Değerlemesi

Finansal varlıkların değerlemesi ile ilgili TFRS ile VUK karşılaştırıldığında; gerçeğe uygun değerle değerlenecek finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak finansal kıymetler ile satışa hazır finansal varlıklar VUK'daki menkul kıymetlerin değerlemesi başlığına tekabül ederken, kredi ve alacakların VUK'daki ticari alacakların değerlemesine tekabül ettiğini söyleyebiliriz. Bu bölümde önem arz eden menkul kıymetlerin değerlemesi ile ticari alacakların değerlemesi başlıkları altında TFRS'ler ile VUK arasındaki farklılıklar incelenmiştir.

4.5.1.1. Menkul Kıymetlerin Değerlemesiyle İlgili Farklılıklar

Menkul kıymetler, standartta kullanım amaçlarına göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuş ilk edinim ve sonraki dönemlerde izlenecek muhasebe yöntemleri ayrıntılı alarak anlatılmıştır.

a) VUK'a göre hisse senetleri *alış bedeli* ile değerlenmekte, bu standarda göre *borsa rayici* ile değerlenmektedir. Diğer menkul kıymetler ise *borsa rayici* ile değerlenmektedirler. Borsada işlem görmeyen menkul kıymetler ise; borsa rayicinin uygulanmadığı durumlarda değerleme için menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin menkul kıymetin alış tarihinden değerleme gününe kadar geçen

süredeki kadar tutarı eklenir. Ancak borsa rayicinin olmadığı, getirisinin ihraç edenin kar- zararına bağlı olan ve dolayısıyla getirisi belirsiz olan menkul kıymetler ***alış bedeli*** ile değerlenir.

Ayrıca, menkul kıymet borsa fiyatı ile değerlenir ve kayıtlarda kar yazılır ise, iki fiyat arasında kalan (borsa fiyatı-alım bedeli) ve kar yazılan tutar ticari kardan mali kara gelirken matrahtan indirilecek, izleyen yıl matraha ilave edilecektir. Matrahtan indirildiği yıl TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğacak ve matraha ilave edilen tutara tekabül eden vergi bilançonun pasifinde gösterilecektir. Eğer piyasa fiyatının alış bedelinden düşük olması nedeniyle zarar yazılırsa bu tutar matraha ilave edilecektir ve vergi karı yükselecek ve hesaplanan vergi de artacaktır. Artan bu vergi kadar Ertelenmiş Vergi Varlığı Doğacak ve bu tutar aktifleştirilecektir (Örten vd., 2009, s.483).

Yeri gelmişken konuyla ile açıklama yapmak gerekirse, hesaplanan ticari kardan mali kara ulaşılması gerekmektedir. Ticari kardan mali kara aşağıdaki formül ile ulaşılmaktadır (Tire, 2009, s.53):

Mali Kar = Dönemi Ticari Karı (+) Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler (-) Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı TMS'nin vergi mevzuatına uyumsallaştırılmasına açıklık getirecek esaslara değinmektedir. Yapılan işlemler sonucu oluşan ertelenmiş vergi yükümlülükleri veya ertelenmiş vergi varlıklarının açıklamaları ve oluşumları şöyledir (TMS 12, 5):

Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülükleri)

Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları

İndirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır.

Konunun daha iyi anlaşılması için ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünün doğuş nedenleri Tablo 5'de açıklanmıştır.

Tablo 5

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri

DURUM	**FARKIN NİTELİĞİ**	**SONUÇ**
Aktiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Not. Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları" Gazi Kitabevi 3. Baskı 2009, s:160, adlı çalışmadan alınmıştır.

Tablodan anlaşılacağı gibi TMS'de ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü çok önem arz etmekte olup bir çok standartta bu konu belirtilmekte ve TMS 12 gelir vergisi standardına atıf yapılmaktadır.

b) Menkul kıymetlerin değerlemesinde TFRS'ler ile VUK arasında önemli bir farkta vadeye kadar elde tutulacak kıymetler olarak sınıflandırılan (TMS 39) menkul kıymetlerde görülmektedir. Bu tür finansal varlıkların borsada işlem görmeleri piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerle değerlemelerini gerekli kılmaz. Yine itfa edilmiş maliyetle değerleneceklerdir. Bu finansal araçlar vergi yasalarımıza göre (VUK Md.279) borsada değeri oluşuyor ise borsa rayici, borsada rayici yoksa; vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerleme gününe kadar olan süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Yani, değerlemeden doğan farklar kar zarara intikal ettirilir. Bu ekleme yapılırken, basit faiz esas alınmaktadır. Bu nedenle vergi yasaları ile TFRS'ye göre değerleme arasında fark bulunmaktadır. Değerleme konusu finansal araç vergi yasalarına göre ***borsa rayici*** ile değerleniyor, buna karşılık standarda göre ***itfa edilmiş maliyet*** ile değerleniyor ise, ticari/mali kar farkı oluşacak ve vergi matrahına ekleme veya indirime konu olacaktır.

c) TFRS'lerde satışa hazır finansal varlılar olarak sınıflandırılan varlıklar vergi yasalarımıza göre ***alış bedeli*** değerlenmekte, temettüler dağıtıldığı zaman kar

yazılmaktadır. SPK mevzuatına göre (Seri XI, No:1 kapsamında raporlama yapan ve halka açık olmakla birlikte hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmelerde) borsada oluşmuş son beş günün ağırlıklı ortalama fiyatları ile değerleme konusu olmaktadır ve karlar doğrudan *gelir* yazılmaktadır. TFRS'ye göre raporlama yapılacak ise, oldukça önemli bir farklılaşma doğmaktadır. Temettülerin gelir yazılması ve vergi yasalarına uyum açısından bir sorun yoktur. Ancak, değer artışlarını (borsa fiyat artışlarını) dönem sonuçlarına kaydeden ve hisse senetleri borsada işlem gören şirketler bu imkandan faydalanamayacaklar değer artışlarını kar yazamayacaklardır. Değer artışları vergi yasalarına göre zaten kar yazılmayacağı için matrah farkı oluşmayacaktır.

d) TFRS'lerle VUK arasında bir farklılıkta (varlıkların değerlemesi hususunda) nakit ve benzeri varlıkların değerlemesinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre; Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde *itibari* değer esas alınmaktadır. Yabancı para mevcutları ise *borsa rayici* esas alınarak değerlenmektedir. Standart ile VUK arasında, kullanılacak döviz kuru açısından farklılık doğabilmektedir. VUK'a göre, yabancı paraların değerlemesinde *efektif alış kuru* dikkate alınmaktadır. Standarda göre ise bilanço tarihi itibariyle *döviz alış kuru* kullanılmaktadır.

4.5.1.2. Ticari Alacakların Değerlemesi İle İlgili Farklılıklar

a) Ticari alacaklar TFRS'ye göre ilk değerlemesinde *gerçeğe uygun değer* ile değerlenmektedir. Dönem sonu değerlemelerinde ise *itfa edilmiş maliyet değeri* ile değerlenmektedir. İtfa edilmiş maliyet değeri varlığın değerini *etkin faiz oranı* kullanılarak değerleme günündeki değeridir. VUK'da ise ticari alacaklar *kayıtlı değeri* ile değerlenmektedirler. Sadece alacak senetleri dönem sonlarında eğer istenirse; reeskont işlemine tabi tutularak değerleme günündeki değerine indirgenir.

b) Standart tüm ticari alacakların değerleme günündeki değerinin hesaplanmasını gerektirmekteyken, VUK ise yalnızca alacak senetlerinde böyle bir uygulamayı uygun görmekte ve bu hesaplananın yapılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır.

c) Senetli alacakların reeskont tutarının hesaplanmasında VUK ile TMS arasında farklılık bulunmaktadır. VUK' a göre reeskont tutarının hesaplanmasında varsa alacak senedinin üzerinde yazılı olan faiz oranı, yoksa merkez bankasının ilan ettiği resmi

ıskonto haddi uygulanır. Standarda göre ise, etkin faiz oranının uygulanması gerekir. Etkin faiz oranı, alacağın doğduğu andaki fiyatını, tahsil edilecek andaki fiyatına eşitleyen faiz oranıdır. Yani işletmenin işlemlerini vadeli yapması durumunda, peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasındaki farkın etkin faiz oranının hesaplanmasında dikkate alınması ve bileşik faiz yönteminin uygulanması gerekir.

d) Vadeye bağlı ancak senetsiz olan alacaklarda ise yaklaşım farklılığı bulunmaktadır. VUK'a göre senetsiz alacaklara reeskont uygulaması mümkün değildir. TMS'de ise (TMS 18, 11) satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli- senetsiz ayırımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış gelirinden gelecek döneme ait olanın ayrılmasında ve gelecek döneme kadar bekletilmesinde alacağın senetli veya senetsiz olması değil, belirli bir vadeye bağlı olması esas alınmaktadır.

e) Standarda düzenlenen başka bir hususta eğer borç ve alacak kısa vadeli ise ve hesaplanacak tutarın önemsiz olduğu düşünülüyor ise, ıskonto yapılmayacaktır. Standardın bu hükmüne göre kısa vadeli kabul edilecek bazı alacaklara, ticari borçlara ve diğer alacaklara reeskont hesaplanmayabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı, gibi finansal varlıkların değerlemesinde; TFRS'ler ile vergi kanunları arasında *çok önemli farklılıklar* bulunmaktadır ve ticari kardan mali kara geçişte bilançolar üzerinde önemli etki yaratacağı değerlendirilmektedir.

4.5.2. Stok Değerleme Yöntemlerinin TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

a) TMS de stokların maliyetinin hesaplamasında, *Gerçek parti maliyet* yöntemi, *FIFO* (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi ve *ağırlıklı ortalama* maliyet yöntemlerinden işletmeye uygun yöntemin kullanılmasına izin verilmiştir. VUK'da ise maliyet hesaplama yöntemlerine açıkça yer verilmemiştir. Bu nedenle yukarıda TMS'ye göre uygun yöntemlerin herhangi birinin kullanılması VUK'a göre de **uygun** olmaktadır. Stokların ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak standart ile VUK arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, stokların edinimi ile doğrudan ilgili borçlanmanın yapılması halinde farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır.

b) TMS 23: Borçlanma Maliyetleri standardı gereğince finansman giderleri sınırlı koşullarda varlık maliyetine ilave edilebilmektedir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine verilmektedir. Vergi mevzuatına göre ise, özellikli varlık ayırımı yapılmaksızın, stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Stok aktife girdikten sonra, kur farklarının maliyete ilave edilmesi ise ihtiyaridir. Ayrıca, yine TMS-23' göre vadeli satın alınan stoklarda, vade farklarının bir borçlanma maliyeti olarak satın alınan varlıkların maliyetine ilave edilmemesi gerekmektedir (Karakaya, 2007, s.167). Oysa ülkemizdeki mevcut uygulamalarda ve vergi mevzuatı açısından vadeli alımlarda, stokların peşin değeri ile vadeli değeri arasında bir ayırım yapılmamakta, faturadaki tutar maliyet bedeli olarak kayıtlara alınmaktadır.

Konuyla ilgili daha fazla açıklama yapmak gerekirse; TMS 2.11'e göre satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz. TMS 2.18'de ise; bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği taktirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir denmek suretiyle faiz giderlerinin ne şekilde muhasebeleştireceğini belirtmiştir. Burada bahsedilen finansman giderleri vergi mevzuatımıza göre ***stokların maliyetine*** eklenmesi gerekirken TMS'ye göre ***dönem gideri*** olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla dönem sonunda stok satılmışsa herhangi bir problem olmayacak, ancak stok satılmamışsa,kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılması gerekecektir.

c) Farklılık gösteren bir başka husus ise;vergi kanunlarımıza göre, ***tam maliyet*** yönteminin uygulanması esastır. Standart ise kapasite kullanım oranını dikkate alan ***normal maliyet*** yöntemini esas almaktadır. ***Normal maliyet*** yöntemi uygulandığı taktirde, sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyumlama kaydı yapılmalıdır. Çünkü, bu giderin dönem giderleri içerisinde değil, maliyet içerisinde raporlanması gerekir. Bu gider tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır.

Konuyla ilgili Karakaya (age, s.354), vergi mevzuatına göre tam maliyet yöntemi kullanıldığı için sonuç hesaplarına alınan boş kapasite giderlerine ilişkin matrah düzeltmesi söz konusudur. Maliyetlere yüklenmeyen boş kapasite giderlerinin

konu olduğu dönemde üretilen mamullerin satışı, aynı dönemde gerçekleşmiş ise böyle bir sorun kalmaz. Ancak satılmamış veya kısmen satılmış ise, stokta kalana isabet eden kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmelidir (bu durumda ertelenmiş vergi varlığı doğmaktadır). Daha sonraki dönemlerde satış gerçekleştiğinde matrahtan indirim olarak dikkate alınır.

d) Bir diğer farkta, net gerçekleşebilir değerle değerleme yapıldığında vergi kanunlarımızla uyumsuzluk gösterecektir. Çünkü vergi mevzuatımıza göre dönem sonu stokların değerlemesinde maliyet bedeli geçerlidir. % 10'dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal değerle değerleme yapılabilir.

e) Vergi mevzuatımıza göre stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri maliyetten düşülemez. Net gerçekleşebilir değerin en önemli özelliklerinden birisi, tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle dönem sonu stok maliyetlerinden düşülmesi gerekliliğidir. Diğer bir husus, net gerçekleştirilebilir değere göre değerleme yapıldığında, stokun maliyetinden vergi kanunlarımızca kabul edilmeyen bütün değer düşüklükleri indirilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi TFRS'lerdeki Stok değerleme ilke ve yöntemleriyle VUK kanunda yer alan stok değerleme hükümleri arasında esas itibariyle *önemli farklılıklar bulunmamaktır*. Ancak stokların vadeli alınması, dönem sonunda elden çıkarılıp çıkarılmaması gibi bazı detay hususlarda farklılıklar gözlemlenmektedir.

4.5.3. Maddi Duran Varlıklar Değerleme Yöntemlerinin TFRS'ler ve VUK Açısından Karşılaştırılması

a) Vergi Usul Kanunu'nda duran varlıkların maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilerek maliyet bedeli içine giren unsurlar sayılmıştır (VUK madde 269-272). Buna göre maliyet bedeli tespitinde mükellefler isterlerse, satın alma bedeline alışla ilgili noter, mahkeme masrafları, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergisi gibi alışla ilgili giderleri ilave edebilirler. Muhasebe standartlarında bunlar, maliyetin *zorunlu unsuru* olduğu halde vergi mevzuatımızda sayılan unsurların maliyete ilavesinde *ihtiyariliğin* bulunması farklılık arz etmektedir.

b) Finansal muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasında maddi duran varlıkların değerlemesinde önemli bir farkta borçlanma maliyetlerinde çıkmaktadır. Standartlara göre borçlanma maliyetinde temel yöntem, borçların niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın dönem gideri olarak kaydedilmesidir. VUK'a göre ise maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği 163 nolu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre, maddi duran varlıkların edinimine ilişkin borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları döneme göre muhasebeleştirilir. Kuruluş dönemindeki borçlanma maliyetleri yatırım maliyetine eklenir. Maddi duran varlıkların yatırım faaliyetlerinin tamamlanıp, aktifleştirilmesinden sonra oluşan borçlanma maliyetleri, ya dönem gideri olarak kayıtlara alınır yada aktifleştirilerek ilgili varlığın maliyet bedeline eklenir. Kısaca maddi duran varlık satın alındığında oluşan finansman giderleri VUK'a göre *maliyet bedeline eklendiğinden* amortismana tabi değerin içinde yer almaktadır. Standarda göre ise; finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmez, *gider olarak* yazılır. Bu nedenle amortisman hesaplamada esas olan maliyet bedeli VUK ve TMS ye göre farklılık göstermektedir.

c) TMS maddi duran varlıklarda kur farklarından oluşan artış ya da azalışın duran varlıkla ilgili artış yada azalışlar özkaynak hesaplarında izleniyorsa yine bu hesaplara; gelir tablosu hesaplarında izleniyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılması gerektiğini belirtmektedir. VUK'a göre ise kur farkları ilk kayıtta maliyete dahil edilirken sonraki kayıtlarda maliyete eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesinde işletme serbest bırakılmıştır.

d) Vergi kanunları ile standart arasındaki en önemli farklılık, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı uygulamasında karşımıza çıkmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde ve kısmen vergi usul kanununda şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı vb. uygulaması bulunmaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü *karşılığı ayrılması* işlemi yeni bir uygulamadır.

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü *hesaplanmadığı* sürece VUK ile standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da

değişiklik olmaktadır. Bu durum ise, VUK ile standart arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

e) Amortisman Hesaplama Yöntemleri; Standartta kullanılan amortisman yöntemleri**;** *doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir*. VUK'da ise *normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi ve madenlerde amortisman yöntemine* yer verilmiştir. Doğrusal amortisman yöntemi ile normal amortisman yönteminin uygulanmasında bir farklılık yoktur. Yine her iki uygulamada yer alan azalan bakiyeler yönteminin işleyişi aynıdır. Standartta farklı olarak *üretim miktarına* göre hesaplamaya olanak tanıyan üretim miktarı yöntemi vardır ve olağan üstü durumlarda kullanılabilecek fevkalade amortisman yöntemine yer vermemektedir. Ayrıca Standartta amortisman yönteminin her yıl düzenli olarak gözden geçirilerek değişen koşullara göre değiştirilebilmesine izin verilmiştir. VUK'da ise sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin verilmiştir.

f) Standartlara göre varlığın fiziki ömrü ile ekonomik ömrü farklı olabilir. Varlığın faydalı veya ekonomik ömrünün sonundaki değer, işletmenin vardiya sayısı, bakım ve onarım programları, üretim programındaki farklılaşmalar, varlığın üretiminde kullanıldığı mal veya hizmetin piyasa talebindeki değişiklikler amortisman süresinin ve hesaplama yönteminin seçiminde dikkate alınacak hususlardır. Dolayısıyla mevzuatımızdaki gibi *sabit oranlı* amortisman değil, *ekonomik ömür* veya *faydalı ömür* dikkate alınarak amortisman oranları seçilecektir.

g) Amortisman yöntemi olarak Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi diğer amortisman ayırma yöntemlerine göre farklılık arz etmektedir. Diğer yöntemler *süreyi* baz alırken, üretim miktarına göre amortisman yöntemi, varlığın, *çalışma yoğunluğunu gösteren iş ölçüsünü* esas alır.

ı) TMS ye göre amortismana tabi değer, maliyet bedelinden varlığın hurda değeri düşüldükten sonra kalan değer üzerinden hesaplanır. VUK'da ise amortisman ayrılacak değer varlığın maliyet bedelidir. Ancak standartta, uygulamada kalıntı değerin (hurda değer) genellikle önemsiz olduğu ve amortisman hesaplamada dikkate alınmadığı

belirtilmiştir. Böylece standart ve VUK'da amortismana tabi değer aynı olarak alınabilmektedir.

i) Standartta göre varlıklar amortismana tabi tutarken parçalara ayrılarak önemli parçalarının her birinin ayrı ayrı amortismana tabi tutulur. VUK'da ise böyle bir ayrım olmamakta varlık bir bütün olarak amortismana tabi tutulmaktadır. Yine, TFRS' ye göre varlık kullanıma hazır olduğunda amortismana tabi olur. VUK'a göre ise amortisman süresi varlığın aktife girdiği yılda başlar.

j) Amortisman ayırmada önemli bir farklılıkta, amortisman ayrıldığı dönemdir. Vergi mevzuatımıza göre, binek otomobiller dışındaki, tüm duran varlıklarda, varlığın yılın hangi döneminde alınırsa alınsın o dönemin tümü için amortisman ayrılır. Standartta ise, böyle bir uygulama söz konusu değildir. Alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan kısmı için amortisman ayrılır.

4.5.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

a) Maddi duran varlıkların vergi usul kanuna göre değerlemesinde ilk değerleme ve dönem sonu değerlemesi şöyle olmaktadır:

Haklar VUK' a göre gayri menkuller gibi değerlenir. Buna göre haklar *maliyet bedeli* ile değerlenir (VUK md. 269).

Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise; VUK 269. maddesinde *mukayyet* değer ile değerleneceği belirlenmekte, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi bu maddeye göre ihtiyaridir. Peştemallıklar ise yine bu madde hükmüne göre ilk muhasebeleştirildiğinde *mukayyet* değer ile değerlenir. TMS'de ise ilk edinmede *maliyet bedeli* izleyen dönemlerde *maliyet modeli* veya *yeniden değerleme modeli* seçilir.

b) Kiracı tarafından kiralanan ve gayrimenkulün değerini arttıran harcamalar VUK 272. maddesine göre özel maliyetler hesabına *maliyet bedeli* ile kaydedilmektedir. VUK'a göre Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi ise VUK 5024 sayılı yasa ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi ve muhasebesi ile ilgili yasaya göre; Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar bilançoda görünen değeri içerisinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti

(ROFM) var ise bu tutar düşüldükten sonra, *maliyet bedeli* ile deftere kayıt tarihindeki düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltmeye tabi tutulur (Ataman, 2004, s.166). Standarda göre ise;ilk edinmede *maliyet bedeli* izleyen dönemlerde *maliyet modeli* veya *gerçeğe uygun değer* yöntemi seçilir.

c) Vergi Usul Kanununda maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hususlar da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Buna göre, maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları, haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları bakanlık tarafından tespit edilmiştir. Oysa, muhasebe kuramına göre, varlıkların amortisman oranının faydalı ömür dikkate alınarak işletme tarafından tespit edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir. Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu tür aktifleştirilmiş gider ler, 38 nolu standarda göre maddi olmayan varlık olarak kabul edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir.

Konuyla ilgili daha fazla açıklama yapmak gerekirse, Standart araştırma ve geliştirme giderlerini araştırma ve geliştirme aşamaları olarak ayrı ayrı açıklamış ve yapılan giderin özelliğine göre aktifleştirilmesinde değişiklik yapılacağı belirtilmiştir. Araştırma aşamasında henüz bir varlığın olmaması nedeniyle harcamanın *gider* olarak yazılacağı; geliştirmede ise varlığın değerini arttırıcı harcama yapıldığından aktifleştirileceği yer almaktadır. Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi maliyet ölçüsü ile değerleneceği konusunda VUK'da özel bir hüküm olmamakla beraber, 289. madde hükmüne göre araştırma ve geliştirme giderlerinin *mukayyet değerleriyle* değerlemesi gerekmektedir. Dolayısıyla maddi olmayan duran varlıkların kapsamı konusunda, ülkemiz uygulaması ile TMS arasında farklılık bulunmaktadır.

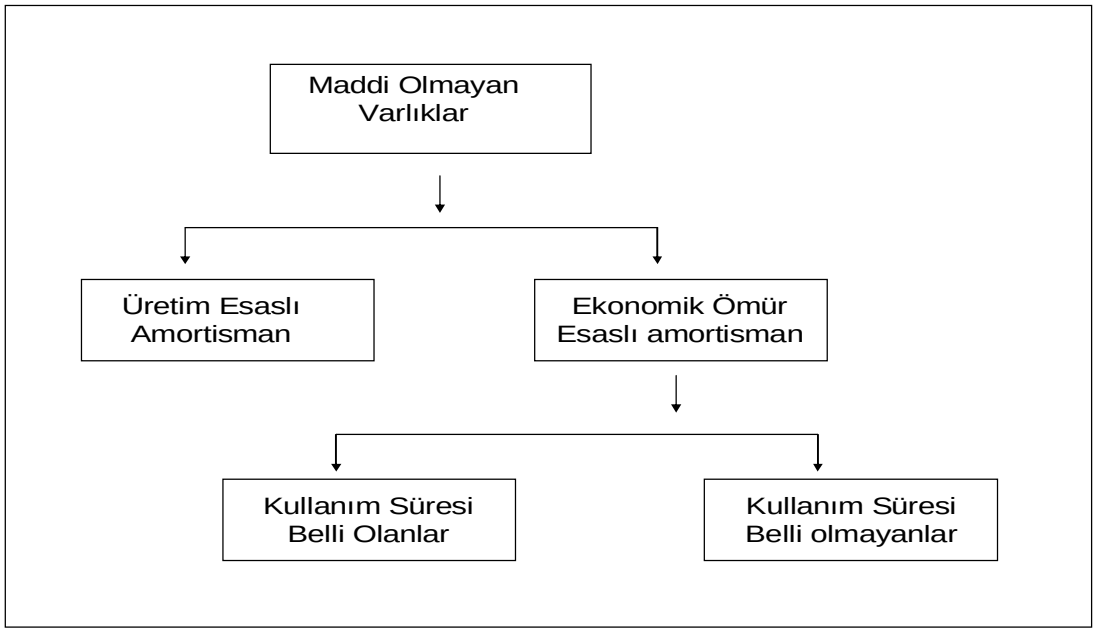
d) TMS şerefiyeyi işletme içi oluşturulan şerefiye ve işletme birleşmeleri sonucunda edinilen şerefiye olarak ayırmıştır. İşletme içi oluşturulan şerefiyeler maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı aktifleştirilmeyip *gider* olarak kaydedilmektedir. VUK'da ise işletme içi oluşturulan şerefiye kavramı yer almamaktadır.

e) Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin VUK'da aktifleştirmenin ihtiyari olduğu yer almaktadır. Dönem sonu değerlemesinde ise; TFRS maliyet ya da yeniden değerleme yöntemlerinden birinin kullanılmasını belirtirken; VUK'a göre ise kayıtlara alınan varlıkların dönem sonlarında enflasyon dönemlerinde, enflasyon düzeltme katsayısı ile çarpılarak değerlenmelidir.

VUK'un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallıkların mukayyet değerleri üzerinden 5 yıl eşit miktarda itfa edileceği açıklanmıştır. Özel maliyetler ise 327. madde de ayrı olarak açıklanmış ve kira süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak kira süresi belirsiz olan varlıkların itfası 5 yıl içinde olacaktır. Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, VUK'da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır (Akgül, 2005, s.42).

f) Standartta faydalı ömür açıklanırken bazı maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri belirsiz olduğundan, bu varlıkların itfa edilmemektedir. Ancak VUK'a göre, tüm maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmesi gerekmektedir**.** TMS de varlıkların itfası açıklanırken hurda değerin açıklaması yapılmakta ve itfanın hesaplamasından önce hurda değerin düşülmesi gerekmektedir. VUK'da ise hurda değer kavramı yer almamıştır. Varlık kayıtlı değer üzerinden itfa edilmektedir. Standartta ***normal, azalan*** ve ***üretim yöntemi*** olmak üzere çeşitli itfa yöntemlerine yer verilmekte iken, VUK'da sadece ***normal*** itfanın kullanılmasına izin verilmektedir .

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38, 98). TMS 38'e göre amortisman (itfa) oranları vergi yasalarımızdan oldukça farklı bir şekilde düzenlenmektedir. Standardın yaklaşımı Şekil 2'de sunulmuştur.



Şekil 2. İtfa yöntemi sınıflandırılması

Not. Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları" Gazi Kitabevi 3. Baskı 2009, s:601. Adlı çalışmadan alınmıştır.

Şekil 2'den anlaşılacağı gibi seçilen itfa yöntemi maddi olmayan duran varlıkların sınıflandırılmasında en önemli kriter olmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemleriyle ilgili standartta geçen üretim esaslı amortisman ve ekonomik ömürlü amortisman kavramları aşağıda açıklanmıştır.

Üretim Esaslı Amortisman

Amortisman giderinin dönemlik tutarı; üretim ve satış kotaları, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi, önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre hesaplanabiliyorsa bu yöntem kullanılır.

Ekonomik Ömür Esaslı Amortisman

Üretim esaslı amortisman uygulanmıyor ise, ekonomik ömür esaslı amortisman yöntemi uygulanacaktır. Bu yöntem varlığın ömrünün baştan tahmin edilip edilmesine göre işlemektedir. Varlığın ömrü tahmin edilebiliyorsa, azalan bakiyeler veya düz amortisman yöntemi kullanılacaktır.

Varlığın ömrü baştan tahmin edilemiyorsa, her yıl sonunda yeniden değerleme yapılacak ve ne kadar daha işletmede kullanılacağı tahmin edilecektir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi maddi olmayan duran varlıkların değerleme yöntemleri, TFRS'lerde bir çok yeni yaklaşımı beraberinde getirmektedir. Son yıllarda bilgi çağının etkisiyle hızla yaygınlaşan bilgisayar ve iletişim teknolojileri ile ilgili özellikle yazılım ve diğer patent hakları göz önüne alındığında bu konunun daha çok önem kazanacağı ve muhasebe yazınında çok yer verileceği değerlendirilmektedir. Dolayısıyla TFRS'lerin maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi hususunda *çok önemli farklılıklar* getirdiği değerlendirilmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Tez çalışmasının temel amacı, giriş bölümünde de belirtildiği gibi, TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesiyle ilgili standartların mevcut durumda esas alınan ve vergi kanunlarında yer alan (varlıkların) değerleme hükümleriyle karşılaştırarak TFRS'lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve TFRS'lere geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini belirleyerek geçiş sürecinde karşılaşılması beklenen sorunları tespit etmektir. Çalışmanın bu temel amacı doğrultusunda iki araştırma sorusu hazırlanmıştır;

a) SMMM'lerin TFRS'ler ile varlıkların değerlemesine ilişkin getirilen yenilikler hakkında bilgi düzeyini belirlemek,

b) SMMM'lerin varlıkların değerlemesine ilişkin TFRS'lerin uygulanmasında sorunlarla karşılaşılması halinde sorunları ortaya koymak.

Çalışmanın bu bölümünde saptanan iki araştırma sorusuna cevap aranmakta, yapılan uygulama çalışması ile muhasebe meslek mensuplarının TFRS'lere geçiş sürecinde varlıkların değerlemesi ile ilgili bilgi düzeyleri, bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu konular, mevcut bilgileri edindikleri kaynaklar, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler, geçiş sürecinde sıkıntı çekilecek konuların (dünyada yaşanan sorunlar da göz önüne alınarak) ortaya konulması ve meslek mensuplarının konuya yaklaşımlarının tespit edilmesi hedeflenmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın bu bölümünde temel olarak, Türkiye'de faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin bilançoların varlık kalemlerinin büyük bir bölümünü oluşturan; *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar* ile ilgili TFRS'lerde yer aldığı şekliyle bilgi düzeylerinin yeterli olup olmadığının tespit edilmesi, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği

yenilikleri ve TFRS'lere geçişte (dünyada yaşanan sorunlar da göz önüne alınarak) ne tür sıkıntılar yaşanacağını Türkiye ölçeğinde belirlemektir.

Bu bölümde ayrıca ikinci bölümde yer alan TFRS'lere geçişte dünyada yaşanan sorunlar ve dördüncü bölümde yer alan TFRS'lerde varlıkların değerlemesi ile ilgili ilkelerin, Vergi Usul Kanundaki değerleme hükümleriyle karşılaştırılması sonucu ortaya konan farklılıklar da uygulanan anket sorularında göz önüne alınmıştır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada anket soru kağıdı aracılığı ile Türkiye genelinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden bilgi toplanmıştır[13]. Çalışmada geniş bir örneklem kütlesinden bilgi toplanacağı için anket yöntemi tercih edilmiştir. Gökçe (2007:88)'e göre de, anket yöntemi veri toplamada en çok kullanılan yöntemler arasında gelmektedir. Anket yöntemi ile çok farklı türde veri toplamak mümkündür. İnsan davranışları, iş performansları, ***bilgi düzeyi***, tercihleri tutumları, inançları,duyguları vb. bunlardan sadece bazılarıdır.

Geniş kitlelere ulaşılmasını gerektiren durumlarda veya araştırmanın büyük coğrafi bölgeleri kapsamasını gerektiren koşullarda anket kullanmak uygun olabilir, bu sayede daha iyi bir örnekleme gurubu oluşturularak bu örneklemenin ana kütleyi temsil etme kabiliyetini artırmak mümkündür. Bu tür durumlarda yapılacak çalışmanın zaman ve maliyet boyutu ele alındığında en avantajlı yöntem olarak öne çıkmaktadır (İnteltekno, 2011). Ayrıca anket yönteminin avantajlarından bazıları şöyle sıralanabilir: Anketi cevaplandıranların kimliklerini gizli tutulması, ankete verdikleri cevapların daha doğru, daha tutarlı olmasını sağlamaktadır. Çeşitli çekincelerden ötürü veya bazı koşullar altında kişiler bazen cevap vermek istemez veya yanlış, tutarsız bilgiler verebilirler. Gizlilik imkanı sağlandığı takdirde bu bilgiler daha doğru hale getirilebilir. Soru ve cevapların yazılı olması neticesinde ankete katılan kişilerin verdikleri cevapları kontrol imkanı vardır. Kasıt olmadan yanlış veya eksik bilgi verdiklerini fark etmeleri durumunda cevaplarını düzeltebilirler. Nihayet cevapların yazılı ve standartlaştırmaya imkan sağlamasından dolayı çeşitli karşılaştırmalara olanak sağlar (erpakademi, 2011). Odabaşı ve diğerleri (1999, s.89), anket yönteminin üstünlüklerinden birinin de maliyetinin düşük olması ve hızlı bilgi edinebilmek olduğunu belirtmektedir. Anket

[13] Sosyal Bilimlerde araştırma yöntemleri EK-3'de detaylı olarak sunulmuştur.

yöntemi uygulanma kararı verildiğinde, önceden ortaya çıkabilecek hataları ve bunların nelerden kaynaklanabileceğini bilmek zorunludur.

Çalışmanın Türkiye ölçeğinde yapılması ve SMMM'lerin çok geniş bir kitleyi temsil etmeleri nedeniyle araştırma yöntemi olarak *anket yöntemi* seçilmiştir.

5.2.1. Örneklem Seçimi

Türkiye genelinde SMMM'leri temsilen 73 adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMO) odasına kayıtlı 65.111 adet mali müşavir ana kütle olarak alınmıştır. SMMMO'lar ile yapılan telefon görüşmelerinde odalara kayıtlı Mali Müşavirlerden yaklaşık olarak % 10 civarında Mali müşavirin mesleğini icra etmedikleri anlaşılmıştır. Böylece ana kütle olarak 58.500 mali müşavir belirlenmiştir. Bu kapsamda ana kütlenin tamamı araştırma kapsamına alınmış ve anket soru kağıdı 73 adet SMMMO'ya 1000 adet gönderilmiştir. Yeterli sayıda cevabın dönmemesi üzerine bu odalara ayrıca elektronik posta ile anket kağıtları bir kez daha gönderilmiştir.

Sonuç olarak, elde edilen 396 cevap kağıdı değerlendirilmeye alınmıştır. Örneklem sayısın belirlenmesinde Tesadüfi Örneklem Yöntemi kullanılmıştır. Sencer (1989, s.401)'e göre bir araştırmacı, örneklemin alınacağı evreni, ilgili özelliğin standart sapmasını kestirecek kadar tanıyorsa, kabul edilebilir hata payını kararlaştırabiliyorsa ve sonucun öngörülen hata aralığı içine düşme olasılığını veren güven düzeyini seçebiliyorsa, örneklem büyüklüğünü sayısal olarak seçebilir. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi konusunda araştırmacılara yardımcı olmak üzere bazı formüller geliştirilmiştir. Bunlardan en yaygın olarak kullanılanlardan biride;

$n= p\,(1-q) / (d/Z)^2$ formülüdür (Kurtuluş:191). Çalışmada bu formüle göre yeterli anket kağıdı dönüş sayısı belirlenmiştir. Formül ana kütleye uygulandığında;

$n = 0{,}50\,(1-0{,}50) / (0{,}05/1{,}96)^2$

n = 383 olarak belirlenmiştir.

(Gözlem değeri belirsiz olduğundan p ve q değeri 0,50 olarak alınmıştır.)

n: Örneklem büyüklüğü

p: İncelenecek olayın görünüş sıklığı (olasılığı)

q: İncelenecek olayın görülmeyiş sıklığı (1-q)

d: Örneklem hatası

Z: Seçilecek örneklem hatası için alınan sabit değer, 0.05, 0.01 için 1.96, 2.58 ve 3.28 (Çalışmada % 0.05 hata payı öngörüldüğünden 1.96 değeri kullanılmıştır). Örneklem seçimi ile ilgili detaylı bilgiler EK-4'de sunulmuştur. Sonuç olarak, tesadüfi örnekleme yöntemine ait formül kullanılarak **383** ve daha üstü anket soru kağıdının ana kütleyi temsil edeceği belirlenmiş ve elde edilen **396** adet cevap yeterli kabul edilerek değerlendirme kapsamına alınmıştır.

5.2.2. Soruların Nitelikleri

Anket çerçevesinde, temel olarak SMMM'lerin TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesi ile ilgili (finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olamayan duran varlıklar) bilgi seviyelerinin tespitine yönelik ve TFRS'lere geçiş sürecinin etkilerine yönelik olarak EK-2'deki 10 (alt başlıklarıyla beraber) soru yöneltilmiştir. Anket daha çok cevaplayıcıların bir konuda ne bildiklerini, bu bilgiye ulaşma kaynaklarını belirlemeye yönelik bilgi soruları ile bir konuya ilişkin duygu ve eğilimlerini belirleyici sorulardan oluşmakta ve açık uçlu soru bulunmamaktadır. Cevaplayıcıların demografik ve mesleki özelliklerini betimlemeye yönelik olgusal dört adet soru da bulunmaktadır. Anket kapsamında yöneltilen araştırma soruları kategoriler halinde bölüm 5.3'de açıklanmıştır.

5.2.3. Verilerin Toplanması

Verilerin toplanması için anket yöntemi seçildikten sonra, 01 Aralık 2009 ile 25 Şubat 2011 tarihleri arasında 73 SMMMO odasına EK-2'de verilen 1000 adet anket soru kağıdı gönderilmiştir. Anket soru kağıdı son biçimini almadan önce Malatya ve Adana SMMMO odalarına bağlı Mali Müşavirlerle yüz yüze ön testler yapılmıştır. Ön testlerden alınan tepkilere göre analizde kullanılacak anket soru kağıdına son şekli verilmiş ve araştırma kapsamına alınan Türkiye genelinde faaliyet gösteren 73 adet SMMMO'ya soru kağıtları iletilmiştir.

Gönderilen anket formlarından gelen cevapların 366 adeti kargo ve posta yoluyla, 20 adeti e-posta, 10 adeti de faks yoluyla geri gönderilmiştir.

5.2.4. Verilerin Analiz Yöntemi

Çalışmada SMMM'lerin TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesi hususunda bilgi seviyesi ve TFRS'lere geçiş sürecinde yaşanacak sıkıntıların tespit edilmesi ve görüşlerinin ne yönde oluştuğu öğrenilmek istendiğinden anket yöntemiyle toplanan veriler kullanılarak bilgi ve eğilim yoklaması yapılmıştır. Ancak, alan çalışması sonucunda toplanan ham verilere bakılarak anket sonuçları ile ilgili genel bilgi düzeyi ve eğilimler ve deneklerin düşünceleri hakkında bir sonuca varmak zordur (Altunışık vd., 2007, s.314-315). Çok sayıda değişkenin olduğu, onlarca ve hatta yüzlerce kişi tarafından doldurulan anket formlarından akılda tutulmayacak kadar çok sayıda veri elde edilmektedir. Bu amaçla, her bir değişkenle ilgili olarak merkezi eğilimin ve deneklerin merkezi eğilime olan yakınlıklarını saptamak amacıyla istatistiklere çeşitli merkezi eğilim göstergeleri ve verilerdeki dağılımı yansıtan çeşitli göstergeler geliştirilmiştir. Bu tanımlayıcı istatistikler; Aritmetik Ortalama, Mod, Medyan, Standart Sapma, Varyans, Aralık, Kayıklık, Basıklık ve Frekans Dağılımı ve benzeri istatistiklerdir (Altunışık vd., a.g.e, s.315). Ayrıca değişkenler arasındaki ilişkileri incelemek içinde Ki-kare testi, Longlinear Analizi, Uyum Analizi, Homojenite Analizi gibi yöntemler bulunmaktadır.

Özet istatistikler arasında yer alan frekans dağılımı, hem kategorik, hem de sürekli veriler söz konusu olduğunda eğilimleri saptamak için kullanılmaktadır. Yapılan ankette, verilen seçeneklerden her biri için kaç deneğin tercih belirttiği ve bu tercih sayısının toplam denekler içindeki oranı (yüzdesi) öğrenilmek istenmiştir. Deneklerin frekans dağılımının çıkarılması araştırmanın amaçlarına en uygun analiz yöntemi olarak değerlendirilmiştir. Hedef kitle olarak seçilen SMMM'lerin çeşitli konulardaki bilgi düzeyi ve eğilimlerini belirlemek amacıyla anket verilerinin frekans dağılımı alınmıştır.

5.3. Araştırma Soruları

Bu araştırmada SMMM'lerin aşağıdaki noktalarda bilgi düzeyi, bilgiyi edinme yöntemleri, görüş ve eğilimleri belirlenmiştir:

a) SMMM'lerin TFRS'lerde yer alan ve bilanço varlık kalemlerinin büyük bir bölümünü oluşturan, *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla* ilgili olarak bilgi seviyesini ölçmeye yönelik sorular aracılığıyla;

TFRS/TMS'lerle ve varlıkların değerlemesi ile eğilimleri ve değerlendirmeleri *finansal varlıklar, stoklar,maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar* başlıkları altında TFRS/TMS'ler ile ilgili bilgi düzeylerini belirlemek için iki, finansal varlıklarla ilgili bilgi düzeyleri için üç, stoklarla ilgili iki, maddi duran varlıklarla ilgili üç, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bilgi düzeyleri ise üç soru sorularak ölçülmüştür.

b) SMMM'lerin, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikleri ile ilgili bilgi seviyesini ölçmeye yönelik ikinci grup sorularla;

TFRS'lerde yer alan varlık kalemlerinden; *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar* ve *maddi olmayan duran varlıkların* değerlemesi hususunda; TFRS'lerle vergi kanunları arasındaki farklılıklar ile ilgili gelen yenilikler hakkında bilgi seviyeleri ölçülmüştür.

Bilgi ölçümüne ilişkin sorularda bilanço varlık kalemlerini oluşturan *finansal varlıklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarda* önemli farklılıklar olduğu ancak *stokların* değerlemesi hususunda TFRS'lerle vergi kanunları arasında kayda değer farklılıklar olmadığı çalışmanın dördüncü bölümünde ortaya konulmuştur. Alınan cevaplar değerlendirilirken bu husus göz önüne alınmıştır.

c) SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili bilgi edinme yöntemleri ve TFRS'lerle ilgili eğitim verme sorumluluğunun hangi kuruma ait olmasının tespitine yönelik sorularla;

SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili mevcut bilgileri hangi kaynaklardan elde ettiği ve elde ettiği kaynak/kaynaklarla verdikleri cevaplar arasından bir ilişki olup olmadığı,

Ayrıca gelecekte bilgi ve eğitim eksikliklerinin hangi kurum tarafından karşılanmasını istedikleri yine bu grup sorularla araştırılmıştır.

d) TFRS'lere geçiş sürecinin SMMM'ler üzerine etkileri ve özellikle problem yaşanacak sahaların tespitine yönelik sorularla;

ABD ve AB'de UFRS'lere geçiş sürecinde yaşanan sıkıntılar ve bunların meslek mensupları üzerine etkileri göz önüne alınarak hazırlanan sorularla aynı problem sahalarının Türkiye'de de yaşanıp yaşanmayacağı araştırılmıştır.

5.4. Araştırmanın Kısıtları

a) Bütün anket çalışmalarında karşılaşılan yapısal sorunların bu çalışmada da geçerli olduğu varsayılmaktadır. Bu çerçevede, ankette sadece sorulan soruya cevap alınması; verilen cevabın derinlemesine incelenememesi; ankete katılan kişilerin ilgi düzeyinin değişiklik göstermesi, cevaplama düzeyi düşük olduğundan genellemelere gidilmesinin zorlaşması; uygulamadan geriye dönülememesi; anketlerde elde edilen bilgilerin deneysel veriler gibi ölçü ve tartı sonuçları şeklinde değil, beyan ve yanıt durumunda olması nedeniyle hatırlanmaması, bilmemek, yanlış hatırlamak, kasıtlı olarak yanlış cevaplamak gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanan hatalar içerebilmesi; cevaplama süresi üzerinde araştırmacının kontrolü bulunmaması, araştırmacının, anketin örneklem seçilen kişi tarafından cevaplanıp cevaplanmadığı konusunda bilgiye sahip olmaması, açık uçlu sorular için uygun bulunması ve bu teknikle yüzeysel bilgi elde edilebilmesi gibi sorunlar belirtilmektedir (Gökçe, 2007, s.88).

b) Anket çalışması Türkiye ölçeğinde bütün SMMMO'lara gönderilmiş, ancak tümünden cevap alınamamıştır. Dolayısıyla anketi cevaplamayan SMMMO'lara bağlı faaliyet gösteren Mali Müşavirlerin eğilim ve bilgi seviyeleri ölçülememiştir.

c) Mali Müşavirlerin son yıllarda değişen mevzuat ile görev ve sorumlulukları çok fazla artığından anketlere karşı yeterli zaman ayıramadıkları ve ilgi göstermedikleri tespit edilmiştir. İlgisizlik anketi cevaplamama şeklinde olabilmektedir. Anket çalışmalarında sağlıklı cevaplar alabilmek için uzaktan iletişim yerine bire bir ve yüz yüze ilişkiler kurmak ve cevapları bu şekilde almak en uygun yaklaşım olsa da çalışma sahasının çok büyük ve ülke genelinde yaygın olması sebebiyle gerçekleştirilememiştir. Sadece ön test çalışmaları bire bir ve yüz yüze yapılabilmiştir.

5.5. Araştırma Sonucu Elde Edilen Bulgular

Bu bölümde anket soru kâğıdı aracılığıyla elde edilen cevaplar istatistiksel sonuçlara dönüştürülerek özetlenmekte ve bu özetler değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Tablo 6

SMMM'lerin Öğrenim Durumu

Değer	Frekansı	Yüzdesi
Lise	47	11,9
Yüksek Okul	62	15,7
Fakülte	246	62,1
Yüksek Lisans	40	10,1
Doktora	1	,3
Toplam	**396**	**100,0**

Tablo 7

SMMM'lerin Çalışma Durumu

Değer	Frekansı	Yüzdesi
Serbest	312	78,8
Özel	78	19,7
Kamu	6	1,5
Toplam	**396**	**100,0**

Tablo 8

SMMM'lerin Meslekteki Çalışma Yılı

Değer	Frekansı	Yüzdesi
1-5 yıl	51	12,9
5-10 yıl	99	25,0
10-15 yıl	134	33,8
15 ve üstü	112	28,3
Toplam	**396**	**100,0**

Türkiye genelinde ankete katılan 396 adet SMMM'nin öğrenim, çalışma ve mesleki kıdem durumu Tablo 6, 7 ve 8'de sunulmuştur. Buna göre; % 11,9'u *lise*, %15,7'si *yüksek okul*, % 62,1 *üniversite*, % 10,1 *yüksek lisans* ve % 0,3 *doktora* eğitimine sahip olduğu, yine, ankete katılan meslek mensuplarının; % 78,8 *serbest*, % 19,7 *özel* ve % 1,5'u da *kamuda mesleklerini* icra ettikleri, ayrıca meslek mensuplarının; % 12,9'u *1-5 yıl*, % 25'i *5-10* yıl, % 33,8'i *10-15* yıl ve % 28,3'ü ise *15 yıl ve daha üstü* mesleki kıdem yılına sahip olduklarını belirtmişlerdir. Ankete katılanların öğrenim durumları ve mesleki kıdemlerinin fazla olması anketin güvenilirliğini artırdığı düşünülmektedir.

a) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS)'nin Türkiye Açısından Gerekli Olduğunu Düşünüyor musunuz Soru ve Yanıtının Analizi

SMMM'lerin TFRS'lerin gerekli olup olmadığına ilişkin görüşleri bu soruyla ölçülmüş, böylece meslek mensuplarının konuya bakış açısı, eğilimleri ve anketle ilgili verecekleri diğer soruların cevaplarında samimiyetleri anlaşılmaya çalışılmıştır. Değerlendirme sonuçları Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9

SMMM'lerin TFRS'lerin Gerekliği İle İlgili Yanıtları

Değer	Frekansı	Yüzdesi
Evet	333	84,1
Hayır	23	5,8
Fikrim Yok	40	10,1
Toplam	**396**	**100,0**

Meslek mensuplarının gerekliliğine inanmadıkları bir duruma uyum göstermeyecekleri varsayımı ile sorulan bu soruya, Tablo 9'dan de anlaşılacağı gibi, % 84,1'i TFRS'lerin Türkiye açısından gerekli olduğunu, % 5,8 gereksiz olduğunu, % 10,1'i de fikri olmadığını belirtmektedir. Bu sonuçtan anlaşılacağı gibi meslek mensuplarının % 84 gibi büyük bir oranla TFRS'leri kabul ettikleri görülmüştür.

b) TFRS'lerde Yer Alan Varlıkların Değerleme Yöntemleriyle İlgili Bilgilerin Tespitine Yönelik Soru ve Yanıtların Analizi

SMMM'lerin,TFRS/TMS'ler ile TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesi ile ilgili konularda 12 adet soru sorularak konuyla ilgili bilgi seviyeleri ölçülmeye çalışılmıştır. Değerlendirme sonuçları Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10

SMMM'lerin TFRS'lerde Yer Alan Varlıkların Değerlemesi İle İlgili Hususlarda Yanıtları

Sorular	Hiç Bilmiyorum	Çok az Biliyorum	Ortalama Olarak Biliyorum	Biliyorum	Tüm Detayları İle Biliyorum
Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını	8.1	25.5	36.6	22.0	7.8
Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)	8.3	21.5	35.1	25.3	9.8
TFRS göre Finansal varlıklardan *nakit, döviz, çek, banka mevcutlarla* ilgili değerleme yöntemlerini	9.6	22.5	35.9	22.0	10.1
TFRS göre Finansal varlıklardan *menkul kıymetlerle* ilgili değerleme yöntemlerini	10.6	28.5	34.1	19.4	7.3
TFRS göre Finansal varlıklardan *ticari alacaklarla* ilgili değerleme yöntemlerini	8.8	25.8	35.4	21.2	8.8
TFRS göre *stoklarla* ilgili değerleme yöntemlerini	8.8	20.5	36.1	26.8	7.8
TFRS göre *stoklara karşılık* ayrılmasını	9.1	23.0	35.6	25.8	6.6
TFRS göre *amortismana tabi maddi duran varlıklarla* ilgili değerleme yöntemlerini	5.3	25.3	32.3	24.5	8.6
TFRS göre *maddi duran varlıklara karşılık* ayrılmasını	10.1	24.5	35.1	20.7	9.1
TFRS göre *maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayırma* yöntemlerini	11.6	22.7	31.6	22.5	11.6
TFRS göre *Maddi Olmayan Duran Varlıklarla ilgili değerleme* yöntemlerini	13.6	28.5	33.1	17.2	7.6
TFRS göre *Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa* yöntemlerini	12.9	27.0	34.1	19.2	6.8

Tablo 10'da görüldüğü gibi TFRS/TMS'lerin geneli ile ilgili meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin ölçülmesine yönelik ilk iki soruda; genelde dengeli bir dağılım söz konusu olup; ilk iki soruda ortalama % 8.2'si konuyu hiç bilmediklerini ifade ederken, % 8.8 oranında *tüm detayları ile bildiklerini* ifade etmişlerdir.

Yine bu sorularda *ortalama olarak biliyorum* ve *biliyorum* cevapları %35.85 ve %23.65 olarak gerçekleşmiştir. TFRS'lerin uygulaması zorunlu hale geldiğinde şu anki duruma göre meslek mensuplarının konuyla ilgili toplam % 68.3 gibi bir oranla bilgi düzeylerinin olduğu ancak yeterli düzeyde olmadığı söylenebilir. Ancak % 31.7 gibi yaklaşık üçte bir oranda bir bölümünde bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu ortaya çıkmaktadır.

Finansal varlıkların değerlemesi hususunda meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ölçmeye yönelik sorulan ikinci grup sorularda; *nakit,döviz çek ve banka* gibi hazır değerler ve *ticari alacakların değerlemesi* ile ilgili verilen yanıtların yüzdeleri birbirine yakın olduğu gözlemlenmiş, ancak *menkul kıymetlerin* değerlemesi ile ilgili bilgi düzeylerinin ise *daha düşük seviyede* olduğu tespit edilmiştir.

Bilançolarda önemli bir yer tutan varlık kalemlerinden stokların, TFRS'de yer alan değerleme yöntemleriyle ilgili meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ölçmeye yönelik üçüncü grup iki soruya verilen yanıtlarda; ortalama olarak % 8.9 *hiç bilmiyorum* yanıtı verirken, % 21.75 *çok az bildiğini*, % 35.85 *ortalama olarak bildiğini*, % 26.3 *bildiğini*, % 7.2'si ise *tüm detayları ile bildiklerini* ifade etmişlerdir. Stokların değerlemesi konusunda yaklaşık olarak % 70 civarında meslek mensupları tarafından *yeterli düzeyde bilindiği* beyan edilmiştir.

Maddi duran varlıklarla ilgili dördüncü grupta sorulan üç soruya Tablo 12'de görüleceği gibi *amortisman ayrılması* konusunun daha iyi bilindiği, *maddi duran varlıklara karşılık ayrılması* konusunun ise, meslek mensupları tarafından daha az anlaşıldığı söylenebilir.

TFRS'lerde maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi hususunda meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ölçmeye yönelik sorulara verdikleri yanıtlarda, ortalama olarak; % 13.25 *hiç bilmiyorum*, % 27.75 *çok az biliyorum*, % 33.6 *ortalama olarak biliyorum*, 18.2 *biliyorum* ve % 7.2'si *tüm detayları ile biliyorum* yanıtı vermiştir. Meslek mensuplarının bilgi seviyesinin en düşük olduğu konunun *maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi* olduğu verilen yanıtların yüzdelerinden anlaşılmaktadır.

SMMM'lerin TFRS'ler ve TFRS'lerde yer alan varlık kalemlerinin değerlemesi hususunda bilgi düzeyleriyle ilgili verdikleri yanıtların genel düzeyi göz önüne alındığında;% 9.7 *hiç bilmiyorum*, % 24.6 *çok az biliyorum*, % 34.5 *ortalama olarak* b*iliyorum*, % 22.2 *biliyorum* ve % 8.4 *tüm detayları ile biliyorum* yanıtını vermiştir. Hiç bilmiyorum ve çok az biliyorum cevabının oranı; % 34.3 olarak gerçekleşirken, biliyorum ve tüm detaylarıyla biliyorum cevabının oranı % 30.6 olarak belirlenmiş, ortalama olarak biliyorum cevabı eklendiğinde ise bu oran % 65.7 olarak ölçülmüştür.

Bu sonuçlardan SMMM'lerin ortalama bir bilgi düzeyine sahip olduklarını ancak bunun yeterli olmadığını ve özellikle TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesi hususunda bazı alt konularda bilgi seviyelerinde noksanlıklar olduğunu söyleyebiliriz.

c) TFRS'lerin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yeniliklerle İlgili Soru ve Yanıtların Analizi

SMMM'lere, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yeniliklerle ilgili, bilanço varlık kalemlerinde önemli yer tutan *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla* ilgili, özellikle vergi

kanunlarına göre mevcut uygulamalarla arasındaki farklılıkları bilip bilmediklerine ilişkin 11 adet soru yöneltilmiş ve alınan yanıtlar Tablo 11'de özetlenmiştir.

Tablo 11

TFRS'lerin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yeniliklerle İlgili SMMM'lerin Görüşleri

Sorular	Hiç Farklılık Olmayacaktır	Çok Az Farklılıklar Olacaktır	Kısmen Farklılıklar Olacaktır	Farlılıklar Olacaktır	Çok Önemli Farklılıklar Olacaktır
TFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolarda	7.1	10.1	19.9	27.8	19.2
Finansal varlıklardan nakit, döviz, çek, banka mevcutlarla ilgili değerleme yöntemlerinde	4	8.8	26.5	29.3	15.4
Finansal varlıklardan menkul kıymetlerle ilgili değerleme yöntemlerinde	3.3	11.1	26.5	29.3	15.4
Finansal varlıklardan ticari alacaklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	2.8	13.4	16.9	34.1	16.9
Stoklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	1.5	16.4	23.5	25.5	17.2
Stoklara karşılık ayrılmasında	3.3	15.9	24.2	25.8	14.9
Amortismana tabi maddi duran varlıklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	3.8	13.4	23.5	29.0	14.4
Maddi duran varlıklara karşılık ayrılmasında	3.5	10.9	20.2	38.1	11.4
Maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayırma yöntemlerinde	3.5	11.6	24.2	30.6	14.1
Maddi Olmayan Duran Varlıklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	2.3	12.9	24.0	28.5	16.4
Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa yöntemlerinde	2.5	13.6	25.3	26.0	14.4

Anketin bu bölümünde, TFRS'lerin; bilançoların varlık kalemlerinde önemli yer tutan *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların* değerlemesi hususunda getirdiği yeniliklerin (vergi kanunlarıyla arasındaki farklılıklar göz önüne alınarak) mevcut uygulamalarla olan faklılıkları konusunda meslek mensuplarının görüşleri anlaşılmaya çalışılmış, ayrıca bir önceki grupta meslek mensuplarının bilgi düzeyleriyle ilgili sorulan sorular ve alınan yanıtlarla, paralel olarak sorulan bu sorularla meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yeterli olup olmadığı da teyit edilmiştir.

Bu gruptaki sorulara (anket kağıdında da belirtilmiştir) konu hakkında fikri olmayan meslek mensuplarının cevap vermemeleri istenmiştir. 396 adet katılımcıdan 333 adeti *yanıt vermiş*, 63 meslek mensubu ise *yanıt vermemiştir*. Başka bir değişle bu konuyla ilgili, katılımcılardan % 15.9'u *fikri olmadığını* beyan etmiştir.

Tablo 11'de görüldüğü gibi SMMM'ler; TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarla ilgili genel nitelikli soruya % 27.8 oranında *farklılıklar olacaktır*, % 19.2 oranında ise *çok önemli farklılıklar olacaktır* yanıtı vermişlerdir. Diğer yanıtlar ise

(yanıt vermeyenlerle birlikte) % 53 olarak gözlemlenmiştir. Çalışmanın 4'üncü bölümünde, TFRS'ler varlıkların değerlemesi konusunda önemli yenilikler ve farklılıklar getireceği ortaya konulmuştur. Ancak meslek mensuplarının verdiği yanıtların yarısından fazlası bu görüşte değildir. Bu durumda konuyla ilgili bilgi seviyelerinin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

Finansal varlıkların değerlemesi ile ilgili ikinci grup sorularda *nakit, çek, döviz* gibi hazır değerler, *menkul kıymetlerin* değerlemesi ve *ticari alacakların* değerlemesi ile ilgili meslek mensuplarına üç soru yöneltilerek mevcut uygulamalarla farklılık olup olmayacağı sorulmuştur. Katılımcılar bu grup üç soruda tercihlerini ortalama % 30.9 oranında *farklılıklar olacaktır* ve % 15.9'u *çok önemli farklılıklar olacaktır* cevabıyla belirtmişlerdir. Ancak katılımcılardan %53,2 oranında bu yargıya *katılmadıkları* anlaşılmaktadır. Bunun sebebinin, meslek mensuplarının TFRS'lerle ilgili yeterince bilgi ve doğal olarak uygulamanın yeni olmasından dolayı tecrübelerinin olmamasından kaynaklandığı değerlendirilebilir.

Çalışmanın 4'üncü bölümünde belirtildiği gibi finansal varlıkların değerlenmesinde TFRS'ler ile vergi kanunları arasında değerleme yöntemleri bakımından *çok önemli farklılıklar* mevcuttur ve TFRS'ler her şeyden önce yaklaşım olarak *tarihi maliyet* yerine *cari maliyet* yaklaşımını benimsemektedir. Örneğin; menkul kıymetlerin değerlemesinde VUK'a göre hisse senetleri *alış bedeli* ile değerlenmekte, standarda göre *borsa rayici* ile değerlenmektedir. Başka bir örnek verilirse; TFRS'lerle VUK arasında bir farklılıkta (varlıkların değerlemesi hususunda) nakit ve benzeri varlıkların değerlemesinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre; Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde *itibari* değer esas alınmaktadır. Yabancı para mevcutları ise *borsa rayici* esas alınarak değerlenmektedir. Standart ile VUK arasında, kullanılacak döviz kuru açısından farklılık doğabilmektedir. VUK'a göre, yabancı paraların değerlemesinde *efektif alış kuru* dikkate alınmaktadır. Standarda göre ise bilanço tarihi itibariyle *döviz alış kuru* kullanılmaktadır (Akbulut, 2008, s.32).

Yine ticari alacakların değerlemesinde Ticari alacaklar TFRS'ye göre ilk değerlemesinde *gerçeğe uygun değer* ile değerlenmektedir. Dönem sonu değerlemelerinde ise *itfa edilmiş maliyet değeri* ile değerlenmektedir. İtfa edilmiş maliyet değeri varlığın değerini etkin faiz oranı kullanılarak değerleme günündeki değeridir. VUK'da ise ticari alacaklar *kayıtlı değeri* ile değerlenmektedirler. Sadece alacak senetleri dönem sonlarında eğer istenirse; reeskont işlemine tabi tutularak değerleme günündeki değerine indirgenir. Standart tüm ticari alacakların değerleme

günündeki değerinin hesaplanmasını gerektirmekteyken, VUK ise yalnızca alacak senetlerinde böyle bir uygulamayı uygun görmekte ve bu hesaplananın yapılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır.

SMMM'lere üçüncü grup yöneltilen sorularla stokların değerlemesi hususunda TFRS'ler ile vergi kanunları arasında farlılıklarla ilgili görüş ve bilgi seviyelerini tespit etmek maksadıyla iki soru sorulmuştur. Tablo 11'de görüldüğü gibi meslek mensupları; ortalama % 2.4'ü ***hiç farklılık olmayacağı***, % 16.2'si ***çok az farklılıklar*** olacağı yanıtını vermişlerdir. Büyük bir çoğunluk ise ***yüksek oranlarda farklılıklar*** olacağını belirtmiştir. Çalışmanın 4'üncü bölümünde stok değerleme yöntemlerinde TFRS'ler ile vergi kanunları karşılaştırıldığında TFRS'lerde yer alan stok değerleme yöntemleri ile vergi kanunlarındaki stok değerleme hükümleri arasında ***önemli farklılıklar olmadığı*** ve her iki uygulamada yer alan ilkelerin birbirleriyle uyumlu olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla meslek mensuplarının verdiği yanıtlarla mevcut durum arasında bir çelişki oluşmaktadır. Bu durum, meslek mensuplarının anketin ikinci sorusunda bilgi düzeyleriyle ilgili verdikleri yanıtların konuyla ilgili yeterli bilgiye sahibi olmadıkları sonucuna götürmektedir.

Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesiyle ilgili sorulan 4'üncü ve 5'inci grup sorulara verilen yanıtlar incelendiğinde % 44 civarında ***farklılıklar olacaktır*** ve ***çok önemli farklılıklar olacaktır*** yanıtının verildiği gözlemlenmiştir. Yine % 50'den fazla sayıda meslek mensubu bu grupta ***çok önemli farklılıklar olacağını değerlendirmemektedir***. Oysa çalışmanın teorik bölümlerinde belirtildiği gibi Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ile ilgili konularda TFRS'ler çok önemli yenilikler getirmektedir.

SMMM'lerin, TFRS'lerin Varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yeniklerle ilgili sorulan bu gruptaki sorulara verdikleri yanıtların; tatmin edici olmadığı, bilgi düzeylerini anlamaya yönelik sorulan bir önceki sorulara verdikleri yanıtlarla örtüşmediği ve konuyla ilgili yapacakları işlemler için ***yeterli bilgiye sahip olmadıkları*** söylenebilir.

d) SMMM'lerin TFRS'ler ile İlgili Bilgi Edinme Kaynaklarının Tespitine Yönelik Soru ve Yanıtların Analizi

SMMM'lerin TFRS'lerle ile ilgili bilgi edinme kaynakları ve bu kaynakların sıralaması bu grupta sorularak yanıtlar değerlendirilmiştir. Ayrıca bu bölümde bilgi edinme kaynakları ile bilgi düzeyleri arasında bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi için *korelasyon analizi* uygulanmıştır. SMMM'lerin bilgi edinme kaynakları Tablo 12 ve Tablo 13'de özetlenmiştir.

Tablo 12

SMMM'lerin Bilgi Edinme Kaynakları (Frekans Dağılımı)

Sıralama / **Kaynaklar**	1	2	3	4	5	6	7	8	Cevaplanmama Yüzdesi
Süreli Yayınlar	17.7	**41.2**	11.1	20.7	5.6	3.3	0.5	0	0
İnternet	**52.3**	20.8	15.7	4.8	4.6	1.0	0.8	0	0.3
TÜRMOB Tarafından düzenlenen Kurslar	15.7	19.7	**45.1**	12.4	3.8	3.0	0.5	0	0.3
TÜRMOB Tarafından düzenlenen Kongre ve Seminerler	3.0	13.4	19.7	**47**	11.1	3	1.5	0	1.3
SPK Tarafından Düzenlenen Kurslar	2.5	1.8	3.8	5.8	**56.3**	24.0	2.5	0.3	3.0
SPK tarafından düzenlenen Kongre ve Seminerler	0.8	1.6	0.8	6.5	14.1	**61.0**	14.4	0.8	3.5
Özel Olarak Katıldığınız Kurslar	5.8	1.8	1.6	2.1	3.9	2.1	**79.0**	3.7	3.8
Diğer	2.6	1.3	1.3	0	0	0.8	0.3	**93.9**	3.8

Tablo 13

SMMM'lerin Bilgi Edinme Kaynakları (Aritmetik Ortalamaları)

		Süreli Yayınlar	İnternet	TÜRMOB Kurslar	TÜRMOB Kongre ve Seminerler	SPK Kurslar	SPK Kongre ve Seminerler	Özel Kurslar	Diğer
N	Geçerli Cevaplar	396	395	395	391	384	382	381	381
	Boş Cevap Sayısı	0	1	1	5	12	14	15	15
Aritmetik Ortalama		2,67	1,94	2,80	3,66	5,01	5,76	6,37	7,65
Medyan		2,00	1,00	3,00	4,00	5,00	6,00	7,00	8,00
Mod		**2**	**1**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**

SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili bilgi edinme kaynakları ve bu kaynakların sıralaması Tablo 12 ve 13'de görüldüğü gibi % 52.3 ile birinci sırada *internet*, % 41.2'i ile ikinci sırada *süreli yayınlar* ve % 45.1 ile üçüncü sırada *TÜRMOB tarafından*

düzenlenen kurslar olarak gösterilmiştir. Son iki sırayı ise *özel kurslar* ve *diğer* seçenekleri oluşturmaktadır.

Yeni çağın bilgi paylaşım kaynağı olan internet meslek mensupları tarafından TFRS'lerle ilgili bilgileri edinmede ilk sırayı almıştır. Özel kursların; zaman ve parasal maliyeti olduğundan son sırada yer aldığı değerlendirilmektedir.

Bu bölümde ayrıca, ilgi analizi kapsamında SMMM'lerin bilgi edinme kaynaklarıyla TFRS'lerle ilgili bilgi düzeyleri arasında bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi için Pearson *Korelasyon* analizi yapılmıştır.

SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili bilgi seviyelerini ölçmeye yönelik (2.2) TFRS'leri Hiç Bilmiyorum/…/Tüm Detayları İle Biliyorum sorusu ile, TFRS'lerle ilgili bilgi edinme kaynaklarını sıralayınız (4.1,…,4.8) soruları arasında bir korelasyon olup olmadığına bakılmıştır. Korelasyon sonuçları Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo 14

SMMM'lerin Bilgi Seviyeleri İle Bilgi Edinme Kaynakları Arasındaki Korelasyon

			Süreli yayınlar	İnternet	TÜRMOB (Kurslar)	TÜRMOB (Kongre ve Seminerler)	SPK (Kurslar)	SPK (Kongre ve Seminerler)	Özel Kurslar	Diğer
TFRS'leri Hiç Bilmiyorum …Çok İyi Biliyorum	Pearson Correlation	1	,064	**,130****	,063	,026	,021	,056	**-,219****	-,078
	Sig. (2-tailed)		,207	,010	,214	,614	,683	,277	,000	,130
	Sum of Squares and Cross-products	396	396	395	395	391	384	382	381	381
	Covariance	1	,064	,130**	,063	,026	,021	,056	-,219**	-,078
	N		,207	,010	,214	,614	,683	,277	,000	,130

Bilindiği gibi bağımsız değişkenler arasında korelasyon olabilmesi için testin, -1 veya + 1 değerlerine yakın olması gerekmektedir. Tablo 14'ün Pearson korelasyonunu veren ilk satırı incelendiğinde verilen cevaplarda meslek mensuplarının TFRS'ler ile ilgili bilgi seviyeleri ile bilgi edinme kaynakları arasında **internet** ve **özel kurslar** yanıtlarında yüksek bir korelasyon olduğu görülmektedir. Ayrıca düşük düzeyde olsa da *süreli yayınlar* ve *TÜRMOB tarafından düzenlenen kurslar* yanıtlarında da bir korelasyonun varlığından söz edilebilir. Ancak *TÜRMOB tarafından düzenlenen Kongre ve Seminerler, SPK tarafından düzenlenen kurslar* ve *SPK tarafından düzenlenen kongre ve seminerler* ile d*iğer* seçeneği yanıtlarında çok düşük bir korelasyon gözlemlenmiştir. Özel kurslar yanıtındaki güçlü ilişkinin negatif olması ise

bu seçeneği bilgi edinme kaynağı olarak birinci sıraya koyan meslek mensuplarının çok az sayıda olmasından (22 kişi) kaynaklanmıştır.

SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili bilgi edinme kaynaklarıyla bilgi seviyesi arasında en iyi ilişkinin **Özel Kurslar** ve daha sonra **İnternet** yanıtını verenlerde olduğu gözlemlenmiştir. Bu sonuçta bize özel kurslara katılanların para ve zaman ayırdıkları için konuyla ilgili bilgilerinin daha fazla olduğu sonucuna götürmüştür.

e) SMMM'lerin TFRS'lerle İlgili Eğitim Verme Sorumluluğunun Hangi Kuruluşa Ait Olması Gerektiğine İlişkin Soru ve Yanıtlarının Analizi

SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili bilgi ve tecrübe eksikliğinin giderilmesi maksadıyla hangi kuruluş/kuruluşlarca eğitim verilmesi gerektiğine ilişkin sorunun yanıtlarına ilişkin analiz Tablo 15'de verilmiştir.

Tablo 15

TFRS'lerle İlgili Eğitim Verme Sorumluluğu Hangi Kurum/ Kurumlara Ait Olmalıdır

Sıralama **Kurumlar**	1	2	3	4	5	6	7
Maliye Bakanlığı	17.9	7.8	10.3	12.4	23.2	**28.3**	1.3
SPK	5.6	9.1	11.1	17.2	**34.6**	22.0	0.5
TÜRMOB	**57.3**	18.7	10.6	8.8	3.5	1.0	0
Üniversiteler	4.0	8.3	11.1	**41.4**	22.5	12.4	0.3
TMSK	11.9	**38.4**	26.5	6.8	6.8	9.1	0.5
TESMER	2.3	17.9	**28.5**	13.1	9.1	25	0.8
Diğer	0.8	0	0	0.8	0	1.5	**97.2**

SMMM'ler; TFRS'lerle ilgili eğitim sorumluluğunun hangi kurumda olması gerektiği sorusunun yanıtına; % 57.3'ü TÜRMOB *birinci sırada*, %38.4'ü TMSK'yı *ikinci sırada*, % 28.5'i TESMER'i *üçüncü sırada*, % 41.4 ile Üniversiteleri *dördüncü sırada*, SPK'yı *beşinci*, Maliye Bakanlığını da *altıncı* sırada derecelendirmişlerdir. Meslek mensupları bu yanıtlarla kendilerine yakın buldukları ve hatta bir parçaları oldukları TÜRMOB'u birinci sıraya yerleştirerek eğitim sorumluluğunun bu kurumda olması gerektiğini belirtmişlerdir.

f) TFRS'lere Geçişte Yaşanacak Uyum Soruları Neler Olacağı ile İlgili Soru ve Yanıtların Analizi

Anket çalışmasının bu bölümünde TFRS'lere geçişte yaşanacak sorunların tespit edilmesi maksadıyla, SMMM'lere 13 adet soru yöneltilmiştir. Sorular hazırlanırken tez çalışmasının ikinci bölümünde yer alan UFRS'lere daha önceden geçmiş olan ABD ve AB'deki yaşanan sıkıntılar göz önüne alınarak hazırlanmıştır. Konuyla ilgili SMMM'lerin görüşleri tespit edilerek Tablo 16'da özetlenmiştir.

Tablo 16

TFRS'lere Geçişte Yaşanması Muhtemel Uyum Sorunları

Uyum Sorunları	Kesinlikle Uyum sorunu Yaşanmayacaktır	Çok Az Uyum Sorunu Yaşanacaktır	Bazı konularda Uyum Sorunu Yaşanacaktır	Uyum Sorunu Yaşanacaktır	Kesinlikle Uyum Sorunu Yaşanacaktır
Mali Tablo Dipnotlarında Çok Fazla Açıklama Gerekliliği	10.1	22.2	25.8	27.0	14.9
Mali Müşavirlerin TFRS İle İlgili Eğitim Eksikliği	4.3	11.1	20.2	**29.3**	**35.1**
Değerleme Ölçeklerinin Mevcut Uygulamalarında Farklılık	4.3	10.9	23.7	**33.1**	**27.8**
Vergi Kanunlarıyla İlgili Uyumsuzlukların Yaşanma Olasılığı	5.6	9.8	22	**34.6**	**28**
Paket Programların Yenilenme Zorunluluğunu Getirmesi	8.1	23.5	25.5	22	21
Uyum Sürecinin Mali Müşavirlere Belirli Bir Maliyet Yükleyeceği	8.3	21.2	25.5	22	23
Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinin Zor Olması	4.8	12.1	19.7	**38.6**	**24.7**
Standartların Anlaşılmasının Zor Olması	4.8	14.4	27.5	**34.3**	18.9
TFRS'lerin Yıllar İtibariyle Çok Sık Değişmesi	4.3	16.7	38.6	26.5	13.9
Denetim Faaliyetlerinin Karmaşıklaşması	5.1	22.2	32.3	27.8	12.6
Muhasebe Kayıtlarının Karmaşıklaşması	7.6	24.2	30.1	22.2	15.9
Bazı Standartların Türkiye Açısından İşlevselliğinin Olmaması	7.3	25	26	23.7	17.9
Diğer	73.7	4.3	5.8	8.6	6.8

UFRS'lere geçişte ABD ve AB'de yaşanan sorunları çalışmada iki ana başlık altında toplanmıştır . Bunlar; UFRS'lerin *uyumlaştırılmasında* yaşanan sorunları ve UFRS'lerin *uygulamasında* yaşanan sorunlar. Anket sorularının yanıtları yeri geldikçe dünyada yaşanan sorunlar göz önüne alınarak değerlendirilmiştir.

Dipnot ve açıklamalarla ilgili birinci sorunun yanıtında, meslek mensuplarının % 27'si *uyum sorunu yaşanacağını*, % 25.8'i de *bazı konularda uyum sorunu* yaşanacağı yönünde görüş belirmişlerdir. Dünyada yaşanan sıkıntılar göz önüne alındığında

dipnotlarda yaşanan sıkıntılarla ilgili fazla bir soruna rastlanmamıştır. Ancak TFRS'lerin teknik ve karmaşık bir dili olması, tercüme zorlukları gibi yaşanan sıkıntılar göz önüne alındığında, mali tablo dipnotlarında çok fazla açıklama gerekliliği *uyum sorununa neden olacağı* ancak *önemlilik düzeyinin* çok fazla olmayacağı söylenebilir.

SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili eğitim eksikliğinden dolayı geçiş sürecinde sıkıntı yaşanıp yaşanmayacağı hususundaki ikinci sorunun değerlendirmelerinde; %35.1'i *kesinlikle uyum sorunu yaşanacağını,* % 29.3'ü de *uyum sorunu yaşanacağı* yönünde görüş belirtmişlerdir. Gökan ve Uğurluel (2010:5)'e göre de UFRS'leri bilen eğitimli insan ihtiyacı bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. UFRS; bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de profesyonel olarak Avrupa Birliği müktesebatında tüm boyutlarıyla uyum gösterecek şekilde yükseltilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle finansal tablo hazırlayıcılarının geniş kapsamlı UFRS eğitimine olan gereksinimleri ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının eğitim sorunu geçiş sürecinde yaşanacak *en büyük sıkıntı* olarak gözlenmektedir. Üstelik eğitim hem ülke içi hem de uluslararası düzeyde olması gerektiğinden konuyla ilgili çalışmaların zaman geçirilmeden başlatılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Değerleme ölçütlerinin mevcut uygulamalarında farklılık olup olmayacağına ilişkin üçüncü sorunun yanıtında, meslek mensuplarının; % 33.1'i *uyum sorunu yaşanacağını*, %27.8'i de *kesinlikle uyum sorunu yaşanacağı* yönünde görüş belirtmiştir. Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Milletlerarası Uzmanları Çalışma Grubu (Working Group of Expert on International Standarts of accounting and Reporting- ISAR Çalışma Grubu) Kasım 2005'de gerçekleştirdiği toplantısında bu sıkıntıları sınıflandırmıştır. Buna göre (Varıcı, 2009, s.283) sıkıntılardan biride; Standartlara ilişkin teknik sorunlar (Örneğin standartlardaki birçok değerleme yöntemi teknik olarak uygulamada zorluk çıkarmaktadır) şeklinde ifade edilmiştir.

Tez çalışmasının temel amacı ve üç ve dördüncü bölümlerdeki açıklamalar göz önüne alındığında TFRS'ler değerleme konusunda bir çok yenilikler getirmektedir ve bunun etkileri çok açıktır. Her şeyden önce TFRS'ler bir çok yerde cari maliyetlerden olan *Gerçeğe Uygun Değer* üzerinde durmakta *tarihi maliyet* yerine *cari maliyetler* esas alınmaktadır. Bu durumun da geçiş sürecinde önemli sıkıntılara neden olacağı değerlendirilmektedir.

SMMM'lere yöneltilen vergi kanunlarıyla yaşanacak uyum sıkıntıları ile ilgili dördüncü sorunun yanıtını; % 33.1'i *uyum sorunu yaşanacağını*, % 27.9'u ise *kesinlikle uyum sorunu yaşanacağını* yönünde görüş belirtmişlerdir.

Konuyla ilgili önde gelen altı denetim şirketinin UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkede inceleme yaparak hazırladığı GAAP Convergence 2002 (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Yakınsama 2002) (2002, s.10) Raporu'nda, UFRS'ye geçişte en büyük engellerden birinin de; *Ülkelerin kendi genel muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olmasının* oluşturduğu ileri sürülmektedir. Gönen ve Uğurluel (2010, s.5)'e göre de vergi odaklılıktan kurtulma ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. UFRS'de vergi kanunlarını uygulama yerine yatırımcıların beklentilerini karşılama genelde ön planda olmaktadır.UFRS; şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alırken, vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının ve keyfiliğin önüne geçilmesini hedeflemektedir. Bu nedenle iki farklı yaklaşım sergileyen düzenlemelerin arasındaki farklılığı bir anlamda gereklilik olarak değerlendirmekte yarar bulunmaktadır. Ancak yine bu faklılıklar işletmeler tarafından vergi beyannameleriyle düzeltilebilecektir.

Sonuç olarak vergi kanunlarıyla TFRS'ler arasında uyum sorunu yaşanacaktır. Bu sorunların en aza indirilmesi için düzenleyici kurumlara ve meslek mensuplarına önemli görevler düşeceği değerlendirilmektedir.

SMMM'lerin paket programlara yenilenme zorunluluğunun getirilmesine ilişkin beşince soruya vermiş oldukları yanıtlarda; % 25.5' *bazı uyum sorunları yaşanacağını*, % 23.5'i de *çok az uyum sorunu yaşanacağı* yönünde görüş belirtmişlerdir. Dünyada yaşanan sıkıntılarla ilgili literatürde yapılan incelemede de bu tip bir sıkıntıyla karşılaşılmamıştır. TFRS'lere geçiş sürecinde bu konuyla ilgili fazla bir sıkıntı yaşanmayacağı gözlemlenmiştir.

Uyum sürecinin SMMM'lere belirli bir maliyet yükleyip yüklemeyeceği yönünde sorulan altıncı soruya meslek mensuplarının; % 25.5 kısmi uyum sorunu yaşanacağını, % 23'ü ise kesinlikle uyum sorunu yaşanacağı yönünde görüş beyan etmişlerdir. Varıcıya göre (2009, s.284) standartların karmaşık yapısı özellikle küçük ve özel işletmelerde maliyeti artırıcı etki yapmaktadır. Bunun yanında öncesine göre finansal tablo hazırlama ve kayıt işlemleri daha fazla çaba gerektirdiğinden ortaya çıkan masrafların artma ihtimali daha yüksek olmaktadır. Örneğin Türkiye'de SPK'ya kayıtlı şirketlerin hem Vergi Kanunlarına hem de TFRS'lere göre bilanço düzenlemeleri maliyeti artırıcı bir etki yapmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi maliyetin büyük bir bölümü işletmeler üzerine olmaktadır. Ancak, meslek mensuplarının konuyla ilgili kurslar katılmaları, TFRS'lerle ilgili kayıtlara daha fazla çaba sarf etmeleri para ve zaman olarak meslek mensuplarına da önemli bir maliyet yükleyeceği değerlendirilmektedir.

Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinin Zor Olması ile ilgili SMMM'lere yöneltilen yedinci sorunun cevabına; % 38.6'sı *uyum sorunu yaşanacağını*, % 24.7'si ise *kesinlikle uyum sorunu yaşanacağı* yönünde görüş bildirmişlerdir. Türkiye'de TFRS'lerde adı geçen değerleme yöntemlerinden "gerçeğe uygun değer" yönteminin uygulaması oldukça zordur. Çünkü her türlü mal ve hizmetin ayrı bir piyasasının bulunması mümkün bulunmamaktadır. Bundan dolayı da standartların uygulanmasında boşluğu dolduracak yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulacaktır. TMS 39'a göre; gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgi ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmıştır. Burada vurgulanmak istenen nokta, piyasa fiyatına en yakın değer ile söz konusu finansal bilgilerin raporlanmasıdır. Ancak gerçeğe uygun değer hesaplamaları bazı karışıklıklara yol açmaktadır. Çünkü her piyasa fiyatı gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. UFRS, bir varlığın ya da borcun gerçeğe uygun değerinin, ancak güvenilir olması durumunda raporlamaya konu edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla finansal bir bilginin güvenilirliği temel koşul olarak ortaya konmuştur (Gönen ve Uğurluel, 2010, s.6).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi gerçeğe uygun değerin tespiti TFRS'lere geçişte önemli sıkıntılar yaratacağı değerlendirilmektedir. Meslek mensupları da verdikleri cevaplarda bunu teyit etmektedirler.

Standartların Anlaşılmasının Zor Olması ile ilgili SMMM'lere yöneltilen sekizinci sorunun cevabı analiz edildiğinde; % 34.3'ü *uyum sorunu yaşanacak*, % 27.5'i ise *bazı konularda uyum sorunu yaşanacak* şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Akdoğan (2007, s.113)'a göre de UFRS uygulamalarında karşılaşılan en büyük güçlüklerin başında, *standartların anlaşılmasının zor olması, standartlarda teknik ve karmaşık bilgilerle donatılmış olmasıdır*. Teknik olarak standartların uygulaması zordur. SMMM'lerin verdikleri yanıtlardan konunun tam olarak farkında olmadıkları ve standartların anlaşılmasının zor olmasının geçiş sürecinde önemli sıkıntılar yaratacağı söylenebilir.

TFRS'lerin Yıllar İtibariyle Çok Sık Değişmesi ile ilgili SMMM'lere yöneltilen dokuzuncu sorunun yanıtları incelendiğinde; % 38.6'sı bazı konularda uyum sorunu

yaşanacağını, % 26.5'i ise kesinlikle uyum sorunu yaşanacağını savunmuştur. Özkan ve Erdener (2010)'e göre de; UFRS'lerin sıkça değişiyor olması hem bu standartlara göre finansal raporlama yapılmasını hem de bu raporların analiz edilmesini zorlaştırmaktadır. Standart değişikliklerinin o yıla ilişkin finansal tabloları hemen etkilememesi için bir yürürlük tarihi veriliyor olması, yaşanabilecek karmaşayı önlemektedir. Ancak özellikle yıllar itibariyle finansal tabloların karşılaştırılması anlamında, analistin hangi yıl hangi standartların hangi şekilleriyle yürürlükte olduğunu takip etmesi gerekmektedir. Benzer şekilde şirketlerin finansal tablolarında verilen bilgilerden, söz konusu tabloların hangi esaslara (standartlara) göre hazırlandığına ilişkin bölüm son derece önem arz etmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi TFRS'lerin çok sık değişiyor olması meslek mensuplarının sürekli olarak özel çaba sarf ederek bilgilerini güncel tutma ve yıllar itibariyle bir takım karşılaştırmalı analizleri yapabilmeleri için gayret sarf etmeleri gerektiğini vurgulamaktadır. Bu konuyla ilişkin verdikleri cevaplar dünyada daha önce UFRS'lere geçmiş ülkelerde yaşanan sıkıntılarla tam olarak örtüşmemekte ve SMMM'lerin bu tür sıkıntıların tam olarak farkında olmadıkları söylenebilir.

Denetim Faaliyetlerinin Karmaşıklaşması ile ilgili onuncu sorunun yanıtında, meslek mensuplarının verdiği yanıtlar incelendiğinde; % 32.3'ü *bazı konularda uyum sorunu yaşanacağını*, % 27.8'i ise, *uyum sorunu yaşanacağını* ifade etmişlerdir. TFRS'lere geçişte dünyada yaşanan sıkıntılar da böyle bir konu olmamasına rağmen denetim faaliyetlerinin de karmaşıklaşacağını SMMM'lerin görüşleri doğrultusunda söylenebilir.

Muhasebe Kayıtlarının Karmaşıklaşması ile ilgili on birinci soruya verilen yanıtlar incelendiğinde; % 30.1'i *bazı konularda uyum sorunu yaşanacağını*, % 24.2'si ise *çok az uyum sorunu yaşanacağını belirtmiştir*. TFRS'lerin Muhasebe kayıtlarında karmaşıklığa sebep olduğu ile ilgili literatürde bilgi bulunmamaktadır. Dolayısıyla SMMM'lerin yanıtları bu konuda fazla bir sıkıntı yaşanmayacağını teyit eder niteliktedir.

Bazı Standartların Türkiye Açısından İşlevselliğinin Olmaması ile ilgili on ikinci soruya verilen yanıtlar incelendiğinde; % 26'sı *kısmi konularda farklılıklar yaşanacağını*, % 25'i ise *çok az faklılık yaşanacağı* şeklinde görüş bildirmişlerdir. TFRS'ler özellikle globalleşen dünyada uluslararası ticaretin entegrasyonuna hizmet ettiğinden standartların bir çoğunun Türkiye'de işlevsel olacağı açıktır. Dolayısıyla SMMM'lerin verdiği yanıtlar da bunu teyit eder nitelikte olduğu gözlemlenmiştir.

Bu bölümle ilgili genel bir değerlendirme yaparsak; SMMM'lerin TFRS'lere geçiş sürecinde yaşanması muhtemel sıkıntıların farkında olduklarını söyleyebiliriz. Ancak bazı konularda yüzeysel bilgileri olduğundan yaşanacak sıkıntıları tam olarak değerlendirmemektedirler. Tablo 16'nın son sütunu (kesinlikle uyum sorunu yaşanacaktır) incelendiğinde meslek mensuplarının % 35.6'sı geçiş sürecinde en büyük sıkıntının *eğitim eksikliğinde* olacağını belirtmişlerdir. Daha sonra *Vergi Kanunlarıyla İlgili Uyumsuzlukların Yaşanma Olasılığı* %28 ile ikinci sırada ve *Değerleme Ölçütlerinin Mevcut Uygulamalarında Farklılıklar* % 27.8 ile üçüncü sırada yer almıştır. Böylece, tez çalışmasının konusunun ne kadar önemli olduğu meslek mensupları tarafından da teyit edilmiştir.

5.6. Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi ve Öneriler

a) Genel olarak SMMM'ler TFRS'lerin Türkiye için gerekli olduğunu düşünmektedirler. Bunun sebebi Dünyada muhasebe alanında yaşanan gelişmeler olabilir. Globalleşen dünyada ekonomik faaliyetlerin gidişatı ve buna paralel olarak muhasebe sistemindeki gelişmeler göz önüne alındığında uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dilinin gerekliği ön plana çıkmaktadır. Uluslararası ticaret ve sermaye akımlarının yarattığı bu sonuç, Türkiye'de uygulanan muhasebe sisteminin dünyada uygulanmaya başlayan muhasebe sistemine entegrasyonunu zorunlu kılmaktadır. Bunu başarmanın yolu da UFRS'lerdeki yöntem ve ilkelerin Türkiye'de de benimsenerek uygulanmasıdır.

b) Muhasebe literatüründe önemli bir yer tutan ve en problemli alanlarından biri olan değerleme konusu, TFRS'lerde kendine özgü yöntem ve tekniklerle açıklanmıştır. SMMM'lerin TFRS'ler ve TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesi hususunda bilgi düzeyleri ve konuya yaklaşımları anket sonuçlarında da görüldüğü gibi yeterli değildir. Meslek mensuplarının çok genel olarak standartlarla ilgili bilgisi olduğunu, ancak muhasebe uygulamalarında gerekli olacak detaylı bilgilere, özel gayret sarf ederek kendini yetiştirmiş olan çok az sayıda meslek mensubu hariç büyük bir kesimin sahip bulunmadığını rahatlıkla söyleyebiliriz.

c) SMMM'lerin, bilanço varlık kalemlerinin büyük bir bölümünü tutan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklardan özellikle

maddi olmayan duran varlıklar konusunda bilgi seviyelerinin en düşük düzeyde olduğu gözlemlenmiştir. Vergi kanunları tarafından da kavranılması zor olan bu konunun, açılacak kurslarda, üniversitelerde ilgili bölümlerin müfredatlarında daha ağırlıklı olarak öretilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

d) TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yeniliklerin SMMM'ler tarafından çok az bilindiği gözlemlenmiştir. Özellikle, mevcut uygulamalarla farklılıkların bilinmesi; TFRS'lere göre raporlama yapılması zorunlu hale geldiğinde (01.01.2013 tarihinden itibaren) ayrı bir önem arz etmektedir. AB'de yapılan bir araştırmada (bakınız çalışmanın ikinci bölümü) UFRS'lerin kullanımı zorunlu hale geldikten sonra, standartlara göre uygulama yapan şirketlerden bir çoğunun borçluluk oranı önemli bir şekilde arttığı belirtilmektedir. TFRS'lere göre yapılacak değerlemelerde meslek mensupları tarafından konunun çok iyi bilinmesi, kanun koyucu tarafından da TFRS'lerin kullanılması için gerekli düzenlemelerin ikincil mevzuatlarla yapılması gerekmektedir. Örneğin, standartlarda ki temel değerleme yöntemi olan *gerçeğe uygun değer yaklaşımının* kullanılabilmesi için bir çok mal ve hizmette etkin ve derinliği olan piyasaların olması ve bu piyasalarda oluşan fiyatların esas alınması gerekmektedir. Bu ve buna benzer koşulların sağlanamadığı durumlarda TFRS'lerin kullanımı her türlü hata ve hileye açıktır.

e) TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği önemli bir yenilik de varlıkların ait oldukları bilanço kalemlerinin alt sınıflandırılmasında görülmektedir. Örneğin, TMS 39 finansal varlık ve yükümlülüklerin özellikle değerleme ölçütlerinin kullanılması ve finansal tablolarda raporlanması açısından dört grupta sınıflandırmaktadır. Tüm bu sınıflamalarda dikkate alınması gereken kriter işletmenin bu varlık veya yükümlülüğü *ne amaçla iktisap* ettiğidir (Örten vd., 2009, s.475). İşletmenin ne amaçla iktisap ettiği ortaya konduktan sonra varlığın durumu ekonomik özüne göre incelenerek belli bir grupta tasnif edilmekte ve ona göre işlemler tesis edilmektedir. Başka bir deyişle bu sınıflama yapılırken işletme sahiplerinin ve bunların muhasebe kayıtlarını yapacak olan SMMM'lerin *niyetleri* çok önemli olmaktadır. Standartları uygulayanların çok iyi niyetli olmasalar da *ortalama olarak iyi niyetli* olmaları gerekmektedir. Bu durum da inceleme alanımızı oluşturan meslek mensuplarının, çok iyi yetişmiş olmalarına, üstün bir görev anlayışına ve iyi çalışma şartlarına sahip olmaları gerektiğini sonucu çıkarılabilir. Türkiye'de meslek

mensuplarının sahip olduğu çalışma şartları göz önüne alındığında bu durum aşılması gereken en zor sorunlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

f) SMMM'lerin bilgi edinme kaynaklarıyla ilgili verdikleri yanıtlarda özellikle özel olarak zaman ve para harcayarak özel kurslara gidenlerin bilgi seviyelerinin daha yüksek olduğu yapılan Peorsan Korelasyon analiziyle ortaya konulmuştur. Çok az sayıda verilen *diğer* seçeneğinde meslek mensupları kendi bölgelerindeki odaların açtığı kurslara gittiklerini ifade etmişlerdir. Ancak yapılan korelasyon analizinde bu tip bölgesel düzeyde kurslara katılanların bilgi düzeylerinin yetersiz olduğunu ortaya koymuştur. Bu tip kursların *merkezi olarak* ve TFRS'ler konusunda uzmanlaşmış eğitmenler tarafından verilmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

g) TFRS'lerle ilgili eğitimin hangi kurum ya da kurumlarca verilmesi gerektiğine SMMM'ler TÜRMOB'u birinci sırada değerlendirmişlerdir. TÜRMOB'un bu talebi değerlendirerek açacağı özel kurslarla, titizlik ve disiplinle belli bir program çerçevesinde bu eğitimi vermesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir. Ancak yetişecek olan yeni kuşaklar için meslek mensuplarını yetiştiren *Üniversitelere* de konuyla ilgili önemli görevler düşmektedir. İstenilen özellikte meslek mensuplarının yetişmesi ancak muhasebe standartları ile ilgili derslerin müfredatlara konularak kaliteli bir eğitim ve öğretimle gerçekleşeceği çok açık olarak söylenebilir. Ancak eğitimle ilgili vurgulanması gereken önemli bir konuda meslek mensuplarının sadece yurt içinde değil en azından bir kısmının *yurt dışında* da eğitim alması gerektiğidir. Gelecekte Türk firmalarının uluslararası ticarete daha çok açılacağı ön görüldüğünde yurt dışındaki firmaların ülkeler bazında muhasebe standartları uygulamalarının farklılıklarını da bilmeleri zorunludur.

h) TFRS'lere geçiş sürecinin SMMM'ler üzerine etkisi incelendiğinde en büyük sıkıntının eğitim olduğu anlaşılmıştır. Eğitimle ilgili sorunlara yukarıda ki paragrafta değinilmiştir. Genel olarak bakıldığında muhasebe standartları çok karmaşık ve çok uzun metinlerdir. Standartların bir bütün halinde anlaşılması ve kullanılması ancak tüme varım yöntemi kullanılarak gerçekleştirilebilir. Bunun için önce standartların tek tek incelenmesi, aralarında ki bağlantıların kavranması ve nihayet tamamının kavranması gerekmektedir. Bu da uzun bir zaman ve çabayı gerektirmektedir. Meslek

mensuplarının iş yoğunlukları göz önüne alındığında yaşanacak önemli sıkıntılardan birinin de bu hususun olacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

ı) Standartların vergi kanunlarıyla uyumsuzluklar oluşturması da önemli bir sorun olarak görülmektedir. Bilindiği gibi işletmeler ticari kardan mali kara geçerken bir takım düzenleyici işlemler yapmakta ve vergi beyannameleri ile kayıtlarını vergi kanunlarına uygun bir hale getirmektedirler. Bu durumun TFRS'ler uygulanmaya başladıktan sonra da bu şekilde yapılacağı ön görülmektedir. Ancak standartlar incelendiğinde kendi iç yapısında vergisel düzenlemelerle ilgili kayıt yöntemlerinden söz etmektedir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı TMS'nin vergi mevzuatına uyumsallaştırılmasına açıklık getirecek esaslara değinmektedir. Yapılan işlemler sonucu oluşan ertelenmiş vergi yükümlülükleri veya ertelenmiş vergi varlıklarının açıklamaları ve oluşumları şöyledir (TMS12.5):

Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülükleri) Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. *Ertelenmiş Vergi Varlıkları* İndirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır.

Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü, standartlarda hemen hemen tüm hesap hareketlerinde göz önüne alınmakta, neredeyse kar-zarar kalemlerinin yerini almaktadır. Buna benzer olarak varlıkların değerlemesinde kullanılacak ıskonto yöntemini farklılığı, senetli yada senetsiz olmasına bakılmaksızın alacakların değerleme gününde ıskontoya tabi tutulması ve bunun gibi birçok husus vergi kanunlarıyla standartlar arasında önemli uyum sorunların yaşanacağını işaret etmektedir. Vergi matrahlarının aşınmaması için, özellikle vergi uyumu konusunda Maliye Bakanlığı ve TMSK arasında eşgüdüm sağlanarak vergi mevzuatında önemli düzenlemelerin yapılması gerektiği değerlendirilmiştir.

i) Standartların çok sık değişiyor olması da SMMM'ler tarafından çok önemli bir sorun olarak görülmese de, Özkan ve Erdener (2010)'e göre özellikle yıllar itibariyle finansal tabloların karşılaştırılması anlamında, analistin hangi yıl hangi standartların hangi şekilleriyle yürürlükte olduğunu takip etmesi gerekmektedir. Bu durum, standartlardaki değişimlerin meslek mensupları tarafından çok iyi takip edilmesi hatta uluslararası ticaret yapan firmalarda, ticaret yapılan ülkenin mevzuatının dahi takip edilmesi

sonucuna götürmektedir. Dolayısıyla bu tip üst düzey firmalarda görev yapmayı planlayan meslek mensuplarının standartların yanında *çok iyi yabancı dil bilmeleri* gerektiği de söylenebilir.

j) SMMM'lere uygulanan anketin TFRS'lere geçişte olası etkilerinin incelendiği soru grubunun sonunda bulunan *diğer* seçeneği ile meslek mensuplarının dile getirmek istedikleri başka sıkıntıları olup olmadığı sorulmuştur. *Diğer* seçeneğine verilen çok az sayıda yanıttan birkaç tanesinde SMMM'lerin iş yoğunluğunun çok fazla olduğu ve TFRS'lere geçildikten sonra bu yoğunluğun daha fazla olacağı yönünde görüş beyan edilmiştir. TÜRMOB tarafından bu hususunda değerlendirilerek meslek mensuplarının çalışma şartlarının yeniden gözden geçirilmesi ve yapılacak yasal düzenlemelerle daha iyi şartların sağlanması TFRS'lere geçiş sürecini daha olumlu etkileyebileceği değerlendirilmektedir.

ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

6.1. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Günümüzde küresel akımların sonucu yaygınlaşan uluslararası sermaye hareketleri ve ticaret, muhasebe alanında küresel boyutta ortak bir dilin uygulanma ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda özellikle gelişmiş ülkelerde son 70 yılda dünya çapında ortak bir muhasebe dili yaratılması için muhasebede standartlaşma çalışmaları başlatılmıştır. Uluslararası boyutta finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan şeffaf, karşılaştırılabilinir ve güvenilir finansal tablolar, tüm ülkelerde aynı ilke ve esaslar doğrultusunda hazırlanan finansal tablolarla mümkün olabilmektedir. Bu da ancak uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları ile gerçekleştirilebilinir.

UFRS'lerle ilgili özellikle ABD ve AB'de yapılan çalışmalar diğer ülkelerin bu konuda yapmış oldukları çalışmalara yön vermiş ve dünya çapında kabul görmüş ve bunun sonucunda iki UFRS seti ön plana çıkmıştır. Bunlar; AB'de kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFMS) ve ABD'de ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (US-GAAP).

Ayrıca 2002 yılında bu iki UFRS setini hazırlayan kuruluşların aralarında imzaladıkları Norwalk mutabakatı ile artık dünyada tek bir muhasebe setine doğru bir akım başlamıştır. Yakın bir gelecekte AB ülkelerinde kullanılan ve IASB tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları seti, tüm dünyada kullanılacak tek set olmaya adaydır.

AB'ye tam üyelik yönünde aday olan Türkiye'de muhasebe alanında bu çalışmalara yabancı kalmamış ve özellikle 2000'li yılların başından itibaren UFRS'lere uyum çalışmaları hız kazanmıştır . TMS ve TFRS'lerin çıkış noktası UMS ve UFRS'lerdir. Bu çalışmaların sonucunda 2005 yılından itibaren SPK ya kayıtlı şirketlerde TFRS'lere göre finansal raporlama yapılması zorunlu hale getirilmiş, ayrıca, 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 69'uncu maddesinden itibaren; yıl sonu finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenleneceği hüküm altına alınarak TTK'ya tabi işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir.

Öte yandan muhasebenin en sorunlu alanlarından biri olan değerleme konusu TFRS'lerde önemli bir yer tutmakta ve standartlarda değerleme ile ilgili yeni ilke ve yöntemlere yer verilmektedir. Türkiye'de TFRS'lere geçişte en önemli temeli oluşturan ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile tekdüzen muhasebe sistemine geçilmiştir. Ancak bu tebliğde değerleme ile ilgili hükümler bulunmadığından değerleme ile ilgili işlemler VUK'da yer alan hükümlere göre yürütülmüştür. MSUGT, işletmelerin ticari bilançolara göre raporlama yapılmasını ön görürken VUK mali bilançoları esas almaktadır. Bu durum, değerleme konusu mali tabloların tüm kalemleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bunların arasında en dikkati çekici olanları ise, varlıklarla ilgili değerleme ölçütlerinde oluşan farklılıklardır. Bu farklılıkların meslek mensupları üzerinde önemli etkilere neden olacağı düşünülmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın amacı, TFRS'lerde yer alan varlıkların değerlemesiyle ilgili standartların vergi kanunlarında yer alan (varlıkların) değerleme hükümleriyle karşılaştırarak TFRS'lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve TFRS'lere geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili olarak SMMM'lerin bilgi düzeylerinin yeterli olup olmadığını belirlemek ve TFRS'e geçiş sürecinde uyum sorunları yaşayıp yaşamayacaklarını belirlemektir. Çalışma çerçevesinde yapılan uygulama ile; SMMM'lerin TFRS'lerle ilgili bilgi seviyesi, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler ve TFRS'lere geçiş sürecinde ne gibi sıkıntıların yaşanacağı bir anket uygulaması yardımıyla tespit edilmiştir.

Çalışmada, SMMM'lerin büyük bir çoğunlukla TFRS'lerin gerekliliğine inandıkları ve uygulamaya geçinilmesinin zorunlu olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca SMMM'lerin konuyla ilgili yüzeysel bilgiye sahip oldukları ve TFRS'lerin kullanımı zorunlu hale geldiğinde bu bilgilerinin yeterli olmayacağı anlaşılmıştır.

Öte yandan varlıkların değerlemesinde bilanço kalemlerinde önemli yer tutan; *finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar* arasında en az bilgi sahibi oldukları ve en çok sıkıntı çekecekleri varlık kaleminin *maddi olmayan duran varlıklar olduğu* tespit edilmiştir.

Çalışmada, SMMM'lerin TFRS'ler ile ilgili bilgi edinme kaynaklarının başında *internetin* geldiği anlaşılmıştır. Eğitimin hangi kuruluş yada kuruluşlarca verilmesi gerektiğine ise meslek mensuplarının, TÜRMOB ve TMSK'nın bu eğitimleri vermesi gerektiğini belirtikleri tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının TFRS'lerle ilgili bilgi edinme kaynakları ile bilgi seviyeleri arasında, özellikle *özel kurslara gidenlerin* yüksek bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bunun nedenleri olarak; TESMER'in verdiği eğitimlerin yetersiz olması ve TÜRMOB'un bu eğitimlerle ilgili üniversitelerdeki öğretim üyelerinden pek yararlanmaması ve bu nedenle meslek mensuplarının özel kurslara yöneldiği söylenebilir.

Bu çalışmada ayrıca TFRS'lere geçişte SMMM'lerin yaşanacağı muhtemel sıkıntılar ve uyum sorunları, dünyada daha önce UFRS'lere geçişte yaşanan sorunlar da göz önüne alınarak araştırılmıştır. Literatür çalışmasında, UFRS'lerin uygulanmasında Dünya'da yaşanan sorunların en belirginleri; *eğitim, yasal boşluklar, UFRS'lerin karmaşık bir dile sahip olması, sıkça değiyor olmaları, şeffaflık, vergisel sorunlar* olarak tepit edilmiştir. Yapılan araştırma çalışmasına meslek mensuplarının verdiği yanıtlarda Dünyada TFRS'lerin uygulanmasında yaşanan sorunlarla paralellik gösterdiği gözlemlenmiştir.

Yaşanacak sıkıntıların başında *eğitim sorununun* ilk sırayı aldığı uygulama çalışmasında anlaşılmıştır. Daha sonra *teknik sorunlar, vergi kanunlarıyla yaşanacak uyum sorunları, cari maliyetlerin ön plana çıkardığı gerçeğe uygun değerin tespitinde yaşanacak sıkıntılar, standartların teknik ve karmaşık bir dile sahip olması, TFRS'lerin çok sık değişiyor olması, TFRS'lerin yeni maliyetlere neden olacağı* önemli sıkıntılar ve uyum sorunlarına sebep olacağı tespit edilmiştir. Ayrıca; *muhasebe kayıtlarının karmaşıklaşması, denetimle ilgili sorunlar, dip not açıklamaları, bazı standartların Türkiye açısından işlevsel olmayacağı* ile ilgili konularda *daha az* uyum sorunu yaşanacağı anlaşılmıştır.

Çalışmada, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi konusunda getirdiği yeniliklerin uygulanmasında vergi matrahlarının aşınmaması için Maliye Bakanlığı ve TMSK arasında eşgüdüm sağlanarak vergi mevzuatında önemli düzenlemelerin yapılması gerektiği, SMMM'lerin yabancı dil eğitimlerine önem vermesi gerektiği, iş yoğunluklarının TFRS'lerle daha fazla artacağı ve çalışma şartlarının ağırlaşacağı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, Türkiye'de TFRS'lere geçilmesi ve bununla ilgili uygulamaların yaygınlaşacağı kaçınılmaz bir gerçektir. Bilanço varlık kalemlerinden değerlemesi ile ilgili konularda TFRS'ler; finansal varlıklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde *çok önemli farklılıklar* getirmekte, stokların değerlemesinde ise *daha az farklılıklar* oluşturacaktır. Bu farklılıklar ve yaşanacak

uyum sorunlarının giderilmesi, konuyla ilgili kurum ve kuruluşların eşgüdüm içerisinde hazırlayacakları ikincil mevzuatlarla gerçekleştirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Çalışmada ön görülen sıkıntı ve uyum problemlerinin yanında uygulamaya geçildiğinde önceden ön görülemeyen bir çok sorunla karşılaşılacağı da aşikardır. Bu konuda meslek mensuplarına, işletme sahipleri ve yöneticilerine, meslek odalarına ve konuyla ilgili kamu kurumlarına büyük görevler düşmektedir. Özellikle Türkiye'de işletme sahiplerinin muhasebe mesleğine bakış açısı, vergiye karşı direnç ve buna benzer konular değerlendirildiğinde, TFRS'lerin felsefesi çok iyi kavranmalı ve buna uygun bir anlayışın geliştirilmesi gerekmektedir. Bu da ancak, işletmelerin daha fazla kurumsal yapıya sahip olmaları ve ekonomik olarak güçlü olmalarıyla mümkündür.

Ayrıca, Türkiye'de şimdiye kadar yapılan düzenlemelerin kural bazlı olduğu, standartların ise ilke bazlı olduğu düşünüldüğünde, TFRS'lerin istenilen niteliklere göre uygulanması için meslek mensupları arasında meslek ahlakının oturtulması gerektiği düşünülmektedir.

6.2. Çalışmanın Kısıtları

Çalışmanın en önemli kısıtı, Türkiye genelinde faaliyet gösteren 73 adet SMMMO odasına gönderilen anket sorularına bütün çabalara rağmen 50 adet odadan cevap gelmiştir. Yapılan görüşmelerde SMMM'lerin bu konunun çok gerekli olduğunu, ancak yoğun iş temposundan ve buna benzer diğer sorunlardan dolayı anket sorularına vakit ayıramadıklarını belirtmişlerdir. Gelen sonuçlar örnek kütle için yeterli olmuştur ancak SMMM'ler kendilerinin ilgilendiren bu kadar önemli bir konuda yeterli ilgiyi göstermemişlerdir.

Çalışmada bir diğer kısıt, TFRS'ler çok uzun ve karmaşık metinler olduklarından değerleme konusunda varlıkların değerlemesi incelenmiştir. Bilançonun pasif tarafında yer alan bilanço kalemleri inceleme dışı bırakılmıştır.

Diğer bir kısıt ise Türkiye'de TFRS'lerle ilgili çok az bilimsel çalışma yapılmış olmasıdır. Özellikle TFRS'lerin uygulamaya başlamasıyla oluşacak detay sorunlarda bu eksiklik kendini daha yoğun olarak hissettirecektir.

6.3. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Bu çalışma, TFRS'lerde yer alan varlıkların değerleme ilkeleri konusunda Türkiye çapında uygulama yapılarak, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda

getirdiği yenilikler ve SMMM'lerin konuyla ilgili bilgi düzeylerini araştıran ilk çalışma niteliğindedir. Çalışmada, TFRS'lerin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yeni yaklaşımlar, SMMM'lerin bu yeniliklere bakış açısı, bilgi seviyesi ve geçiş döneminde yaşanması muhtemel sıkıntılarla ilgili önemli veriler ve bulguların ortaya konulduğu düşünülmektedir.

Ayrıca, TFRS'lere geçişte dünyada yaşanan sıkıntılar, bu çalışmada TFRS'lerin *uyumlaştırılmasında yaşanan sıkıntılar* ve *TFRS'lerin uygulamasında yaşanan sıkıntılar* olarak iki başlık altında ilk olarak sınıflandırılmıştır.

Bu çalışma ile TFRS'lere geçişte yaşanması muhtemel sorunlar, standartların uygulanmasına başlamadan önce tespit edilerek bunlarla ilgili önlem alınması açısından yararlı bir çalışma olduğu değerlendirilmektedir.

6.4. Geleceğe Yönelik Çalışmalar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere yönelik olarak yapılan bu çalışma, yeminli mali müşavirler ve kamuda çalışan vergi denetmenlerine de yönelik olarak yapılabilir. Böylelikle muhasebe meslek mensuplarının hem özel sektör hem de kamu sektöründe çalışanlarını kapsayan Türkiye ölçeğinde bilgi seviyeleri ve TFRS'lerin etkileri incelenebilinir. TFRS'ler çok detaylı, uzun ve karmaşık metinler olduğundan bu çalışmada varlıkların değerlemesi konusu incelenmiştir. Geleceğe yönelik çalışmalarda değerlemeyle ilgili olarak bilançoların pasif tarafını oluşturan bilanço kalemleri de incelenebilir. Böylece TFRS'lerin değerleme hususunda getirdiği yeni ilke ve yöntemlerin tam olarak anlaşılması sağlanabilir.

TFRS'lerle değerleme konusunda tarihi maliyetleme sistemlerinden cari Maliyetlendirme sistemine doğru bir geçiş olduğu çalışmada belirtilmiştir. Cari Maliyetlendirme sisteminin Türkiye'de yerleşik olarak gerçekleştirilmesi ve kurumsal bir sisteme oturtulması önemli alt yapı çalışmalarına ihtiyaç göstermektedir. Bu konuda düzenleyici kuruluşların gerekli alt yapıyı oluşturmaları için yasal değişiklikler yapmaları bir zorunluluktur. Bu konuda TMSK, Maliye Bakanlığı ve Üniversitelere önemli görevler düşmekte ve yeni TTK'nın TFRS'lerle ilgili hükümleri yürürlüğe girdiğinde konuyla ilgili yasal düzenlemelerin tamamlanmış olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, Pınar, (2002). Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Mali Standartlar, *TC Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı*.

Agilar, Melissa Clein, (2008), Enthusiasm for IFRS Roadmap Now Fading Fast**,** ***World of Accounting Science,*** p261-295, 35p.

Ağca, Ahmet ve Aktaş, (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 18, Ağustos 2007. s:205-277.

Akbulut, Y. ve Marşap B., (2006). Maddi duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB'de

İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* Cilt*:* 8, Sayı: 4: 85-116.

Akbulut, Yıldız Özerhan, (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, *MÖDAV 2008/1*, s:1-40.

Akdoğan, Nalan ve Aydın, (1987). Muhasebe Teorileri, *Gazi Üniversitesi Yayın No.:98*, Ankara.

Akdoğan, Nalan, Nejat Tenker. (2001). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 7'nci baskı, *Gazi Kitapevi*, Ankara.

Akdogan, Nalan, (2004). Enflasyon Muhasebesi, Kurumsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması, *Gazi Kitapevi*, Ankara.

Akdoğan, Nalan, (2004). Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması-Vergi İlişkisi, *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası 1-5 Mart 2004*, Ankara.

Akdoğan, Nalan, (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, htpp://www.modav.org/Upload/tezler/Türkiye_Muhasebe_Standartları, adresinden 17 Haziran 2010 tarihinde edinilmiştir.

Akdoğan, Nalan, (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama

Süreci, Sorunlar, Çözüm Önerileri, *Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan*, yıl 2007, sayı 80, s:101-117.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül, (2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, *Gazi Kitapevi*, Ankara .

Akgüç, Öztin, (2006). Mali Tablolar Analizi, *Arayış Basım ve Yayımcılık*, İstanbul.

Akgül, B.Ataman, (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) yayını, Muhasebe Finans Dergisi*, Ocak 2005, sayı 25, s:41-45.

Akgün, A. İhsan, (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (18) 2009 / 2 : 1-34.

Ağca, Ahmet, (2003). Ülke Muhasebe Standartlarındaki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, yıl 5, sayı 8, s:81-92.

Akıncı, Nejat ve Semra Öncü, (1987). Türkiye'de muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçilmesi İle İlgili Kurumlaşma, *İstanbul Üniversitesi İletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, İstanbul, Yıl 15, Sayı 49-50, s.45-68.

Aksoy, Tamer, (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS-UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, Nisan-Mayıs-Haziran 2005, s:182-199.

Alexander, D., Britton, A., Jorrsen, A., (2007). International Financial Reporting and Analysis, 3 rd Edition, Thorsan Learning aktaran Volkan DEMİR, 2009. Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s:73-92.

Altuğ, Osman, (2006). Maliyet Muhasebesi, *Türkmen Kitapevi*, 14'üncü Baskı, İstanbul.

Altunışık, Remzi, Recai Çoşkun,Serkan Bayraktaroğlu,Engin Yıldırım, (2007). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı,*Sakarya Yayıncılık*, İstanbul.

Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü, (2004). TÜRMOB International Haber, *Yayına Hazırlayan Türkiye Serbest Mali Müşavirler Odaları Birliği/ TÜRMOB*, yıl 1,sayı 2, Haziran 2004.

Anıl, Nihat K. ve Diğerleri, (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Gelinen Son Nokta, *E-Yaklaşım*, Sayı.34, Mayıs 2006, www.tmsk.org.tr, adresinden 21 Haziran 2010 tarihinde edinilmiştir.

Arıkan, R, (2004). Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama, *Asil Yayınları*, Ankara.

Arıkan, Yahya, (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*; Sayı 36; Mayıs- Haziran 1996, s:59-70.

Arlı, M., Nazik, (2001). Bilimsel Araştırmaya Giriş, *Gazi Kitapevi*, Ankara.

Arsoy, A. Poray, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış, www.muhasebetr.com/yazarlimiz/Aylin/001/mynetkopi.php, Adresinden 08 Mayıs 2010 tarihinde edinilmiştir.

Arzova, Burak ve Aylin Poray Aksoy, (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:216, Eylül 2006, s:121-158.

Aslan, Sinan, (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler IFRS 1-5, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül 2004.

Ataman, Başak Akgül, (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, *Türkmen Kitapevi*, 2'nci Baskı, İstanbul.

Ataman, Başak Akgül, (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.

Ataman, Ümit, 2005. Genel Muhasebe, Muhasebe Dönem Sonu işlemleri, Cilt 2, 15.Baskı, *Türkmen Kitapevi*, İstanbul.

Ayboğa, Hanifi, (2000). İştiraklerle İlgili Uluslararası ve Türkiye'deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 53, Ekim-Kasım-Aralık 2000, s:136-151.

Balcı, A, (2005). Sosyal Bilimlerde Araştırma, *Pegeme Yayıncılık*, Ankara

Başpınar, Ahmet (2008). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, http://portal1.sgb.gov.tr, adresinden 02 Haziran 2010 tarihinde edinilmiştir.

Barlev, Benzion; Haddad, Joshua Rene, (2007). Harmonization, Comparability, and Fair Value Accounting,. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Summer 2007, Vol. 22 Issue 3, p493-509, 17p.

Barth, M. E. and Landsman, W. R. (1995), Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting. Accounting Horizons. 9(4), 97-107, aktaran Ulusan, Hikmet, 2008. Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Vol.:8- Sayı/No: 1 : 129–154 .

Bayazıtlı, Ercan ve Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, *Sayısal Kitapevi,* Ankara.

Bayazitli, Ercan, (2006). Genel Muhasebe Problemleri, *Sayısal Kitapevi*, Ankara.

Baykul,Y, (1999). İstatistik Metotları ve Uygulamalar, Anı Yayıncılık, Ankara

Berberoğlu, Başak, (2002). Uluslararası Muhasebe standartları ile Ülkemizde Uygulamalarının Karşılaştırılması, *Akdeniz Üniversitesi S.B.E., yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Antalya.

Berton, Lee ve Schiff, Jonathan B., (1990). Accounting; Finance, Public; Standards; United States, *Dow Jones-Irwin (Homewood, Ill.).*

Beneish, Messod D. ve T. Lombardi Yokn, (2008). Information Friction And Imestor Home

Bias: A Perspective On The Effect Of Global IFRS Adoption On The Extent Of Equity Home Bias, J. Account, Publicy, 27, 2008, aktaran İdris VARICI, 2009. *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, yıl 2009, cilt XXVII, sayı 11, s:279-296.

Bilgin, Tevfik, (2006). BBDK Başkanı Tevfik Bilgin'in 06-10 Aralık 2006 Tarihlerinde KKTC'de Yapılan İzmir SMMMO'nın *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda Yaptığı Konuşması*, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=33&Itemid=38kaynağından 24 Haziran 2011 tarihinde edinilmiştir.

Blake, John, Oriol Amat ve Cathrine Growthorpe (1998), International Accounting Harmonisation- a Comparison of Spain, Sweden and Austria : Economics Working Paper, http://www.econ.upf.s/docs/papers/downloads/294.pdf, kaynağından 05 Temmuz 2011 tarihinde edinilmiştir.

Bline, Dennis, Fisher, Skekel, (2004). Advanced Accounting, *Wiley Inc*.,USA.

Bostancı, Serpil, (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 60, Nisan –Mayıs- Haziran, s:1-8.

The Bond Market Association, (2002). International Swaps&Derivatives Association, Securities Industtry Association, Explanations and Benefits Of Fair Value Accounting, 26 march, Aktaran , Ümit Gücenme Gençoğlu, 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları, *Türkmen Kitapevi*, İstanbul.

Boyar, Ender ve A. Haydar Güngörmüş, (2006). TMS 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Örneği, *Analiz Dergisi*, sayı 16, Ekim 2006, s:85-86.

Bragg, Steven M., (2002). Accounting Reference Desktop, USA, *John Wiley&Sons.Inc*.,p.8.

Brown Philip, Ann Tarca, (2010). Politics Processes and the Future of Australian Accounting Standards, http://www.af.ecel.uwa.edu.au/__data/page/9426/00-127.pdf kaynağından 05 Temmuz 2011 tarihinde edinilmiştir.

Büyükmirza, Kamil, (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, *Gazi Kitapevi*, Ankara.

Cemalcılar, Özgül ve Diğerleri, (2004). Stoklar, Fevzi Sürmeli (Ed), Genel Muhasebe, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, Eskişehir.

Camfferman Kees, Zeff Stephen A., (2000). Financial Reporting And Global Capital Markets: A History Of The International Accounting Standards Committee, 1973-2000, *Oxford University Press*.

Chisman, N., (2004). The Basis of Measurement in Accounting. http://www.icaew.com/index.cfm?route=117538, aktaran Ulusan, Hikmet, 2008. Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Vol.:8- Sayı/No: 1 : 129–154 .

Çabuk, Adem, (2001). Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, *Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları*, Yayın No.188, Bursa.

Çelebi, Ali ve Fırat Çoşkun Güçlü, (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve TMKS, *Vergi Dünyası*, Sayı 310, Haziran 2007, s:144-310.

Çiftçi, Yavuz, İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yönteminin Kullanılması, *MÖDAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 2, sayı 4, Ankara, s:59.

Çiftçi, Yavuz ve Alper Eserim, (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkili Olan Faktörlerin İncelenmesi, Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2009, cilt XXVII, s:279-296.

Çiftçi, Yavuz ve Alper Eserim, Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, www.bandirma.balikesir.edu.tr/icam/program/tr.xls, adresinden 14 Eylül 2010 tarihinde edinilmiştir.

Çömlekçi , N, (2001). Bilimsel Araştırma Yöntemi ve İstatistiksel Anlamlılık Sınamaları, Bilim *Teknik Yayınevi*, Ankara

Çözeli, Gökhan, Finansal Araçlar, Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar Değerleme Uygulamaları, htpp://paribus.tr.googlepages.com/g-cozeli.pdf, s:5, adresinden 29 Mayıs 2010 tarihinde edinilmiştir.

Dağdemir, Serdal, (2008). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşlemlerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi, *Yaklaşım Dergisi*, sayı 183.

Daymon, C. Ve Hollway I., (2003). Qualitative Research Methods in Public Relation and Marketing Communication, *London, Raut Ledge.*

Dykman, T. R. et. al., (1992). Intermediate Accounting. Vol: 2. *Homevood II. Irwin. Boston*, aktaran Ulusan, Hikmet, 2008. Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Vol.:8- Sayı/No: 1 : 129–154 .

Demir, Şeref, (2006). UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri, *TÜRMOB Yayınları 303*, Ankara,

Demir, Şeref, (2007).VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 220.

Demir Volkan ve O. Bahadır, (2007). Ufrs (Tfrs)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (ISSN:1307-6639) Türmob- (Hakemli),* Yıl:7, Sayı:23, Eylül 2007, s. 65-79.

Demir, Volkan, (2009). TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, *Nobel Yayın Dağıtım* Ankara.

Demir, Volkan, (2009). Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s:73-92.

Demirel, Nuray, (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi* , Konya.

Denetimnet, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulama Örneği, www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2036%20Varl%C4%B1klarda%20De%C4%9Fer%20D%C3%BC%C5%9F%C3%BCkl%C3%BC%C4%9F%C3%BC%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi%20_2_.pdf, adresinden 04 Kasım 2010 tarihinde edinilmiştir.

Doğruer,Ufuk, AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ufukdoğruer/003/ adresinden 01Mart 2010 tarihinde edinilmiştir.

Doğan, Zeki, (2004). Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi, *TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan 2004.

Durgun, M. Sezai, (1996). Sosyal Bilimlerde İstatistik Yöntemleri, *Baki Kitap ve Yayınevi*, Adana.

Dursun, N. Nevruz, (2005). Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları, *SMM Odası,* Bursa.

Ekergil, Vedat, (2007). TMS 32 Stoklar ve Uygulaması, IFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara.

Elitaş, Cemal, 2010. Muhasebe ve Düzenleme, http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT10-11.pdf kaynağından 05 Temmuz 2011 tarihinde edinilmiştir.

Erdoğan, Murat, (2002). Yöneticilerin Karar Verme Aracı Olarak Finansal Muhasebe, *Beta Basım Yayın*, İstanbul.

Erdoğan, Murat, (2003). Dönem Sonu İşlemleri, *Beta Yayınları*, İstanbul.

Erdoğan, Murat, (2004). Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler, *Kazancı Kitap Ticaret A.Ş.*,İstanbul.

Ergin, Hüseyin, (1991). Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi, *Anadolu Üniversitesi, Kütahya İİBF*,15.Yıl Armağanı, aktaran Murat Kiracı ve Tunç Köse, IASC, FASB ve TMUDESK'deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırılması, *Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı III, Haziran 2002.

Ergin, Hüseyin, Şerafettin Sevim, (2000). Envanter ve Bilanço, 3.Baskı, Kütahya.

Erpa Akademi, http://www.erpakademi.com/anket-yontemi.html adresinden19 Nisan 2011 tarihinde edinilmiştir.

Epistein, B.J, Mirza A.A, (2000). IAS 2000: Interpretation and Aplication International Accounting Standarts 2000, *Wiley Inc.*

Evci, Samet, (2008). Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar, *Gazi Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara

Fiscer, Paul M., William J. Taylor, J. Arthur Lees, (1993). Advanced Accounting, *South-Wetern Publishing Co.*, 5bs.

Financial Times, 16 Haziran 2005. s:15-21, aktaran *TC Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Ekonomik Dış Haberler Bülteni*, 27 Haziran 2005, sayı 26.www.webmuhasebe.com/Konular/maddidurvar.htm adresinden 01 Kasım 2010 tarihinde edinilmiştir.

Gaap Convergence, (2002). Survey Of National Efforts To Promote and Achieve Convergena With International Financial Reporting Standarts, s:10, htpp://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf, adresinden 23 Ekim 2010 tarihinde edinilmiştir.

Gençoğlu, Ümit Gücenme, (2002). Envanter, *Marmara Kitapevi*, Bursa.

Gençoğlu, Ümit Gücenme, (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları, *Türkmen Kitapevi*, İstanbul.

Gökçen, Gürbüz ve Diğerleri, (2006). Türkiye'de Muhasebe Standartları Uygulamaları, *Beta Yayınları*, İstanbul.

Gökdeniz, Ümit, (1996). Muhasebe Standartları,1.baskı, *Alfa Basım Yayın*, İstanbul.

Gönen, Seçkin ve Gülşah Uğurluel, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri,s:1-7, www.tmks.org.tr, adresinden 25 Eylül 2010 tarihinde edinilmiştir.

Gökçe Birsen, (2007). *Toplumsal Bilimlerde Araştırma*, Savaş Kitap ve Yayınevi, Mart 2007, Ankara

Gray, J.J., (1988). Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting System Internationally, ABACUS, 24 (1), aktaran Volkan DEMİR, 2009. Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s:73-92.

Gücenme, Ümit, (2000). Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri**,** *Marmara Kitabevi*, 1.Basım, Bursa.

Gücenme, Ümit ve Aylin Poray, (2005). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı, *Analiz Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, Ekim 2005, s:1-12.

Güçlü, Faruk, ve Diğerleri, (2002). Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Banka Muhasebesi, *Mali analiz, Detay Yayınları*, Ankara.

Gürak, Hasan, (2004). Sosyal Bilimlerde Araştırma, s:1-38, www.hasmendi.net adresinden 05 Mayıs 2011 tarihinde edinilmiştir.

Güredin, Ersin, (1984). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Mayıs 1984.

Güredin, Ersin, (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri, *Arıkan Yayınları*, İstanbul.

Janouskova, Jana, (2003). Regulation Of Accounting, *Homewood II Irwin*.Henry, David and Dawn Kopecki, (2007). The Snag in Accounting-Made-Simple; Companies May Be Exploiting New Standarts For More Accurately Assets, ***Business Week, New York***: Jun 04, aktaran Hilal Tire, Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, *Marmara Üniversitesi SBE,İşletme ABD, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2009, İstanbul.

Hines, Todd M., International Financal Raporting Standarts, A Guide To Sources For International Accounting Standarts *Journal Of Business&Financal Librarianship, 12(3)*

Houston, Melvin, Reinstein, Alan, (2001). International Accounting Standards and Their Implications for Accountants and U.S. Financial Statement Users, *Review of Business*, Spring/Summer 2001, Vol. 22 Issue 1/2, p75, 6p.

Hoyle, Joe B., Schaefer Thomes ve Timothy Doupnik, (2004). Advanced Accounting, *Mc Gray Hill Company, Seventh Edition*, aktaran Fikret Çankaya, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt 3, sayı 6, 2007, s:127-148.

IASB, (International Accounting Standards Board) Discussion Paper 2005. Measurement Bases for Financial Accounting - Measurement on Initial Recognition Prepared by Staff of the Canadian Accounting Standards Board. http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E1A542DB-3A19-47AC-B995-FCFA044F3EC/0/Measurement Basesfor Financial Accounting DPfullversion.pdf.adresinde 21 Ekim 2010 tarihinde edinilmiştir.

IASB, htpp:// www.iasb.org./About+US/About+IASB/About+IASB.htlm adresinden 16 Mart 2010 tarihinde edinilmiştir.

ICAEW, (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales), 2006, Information for Better Markets, Measurement in Financial Reporting. An Initiative from the Institute of Chartered Accountants in England & Wales. http://www.iasplus.com/uk/0610icaewmeasurement.pdf. adresinden 23 Ekim 2010 tarihinde edinilmiştir.

IOSCO, http. İosco.org./about/index.cfm?section=history adresinde 16 Mart 2010 tarihinde edinilmiştir.

Işıkoğlu, N., (2005). Eğitimde Nitel Araştırma, *Eğitim Araştırmaları Dergisi*, Sayı 20, s:158-165.

Intelko, http://www.inteltekno.com/forum/ekonomi-iktisat-isletme/15636-anket-yontemi adresinden 19 Nisan 2011 tarihinde edinilmiştir.

International Accounting Standart, (2000). IASC 2000 Standartları Listesi, http://www.iasb.org adresinden 15 Ekim 2010 tarihinde edinilmiştir.

İbasalilgiller, Araksi, (2006). Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleği'nin Tarihi, *İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Muhasebe-Denetim Bilim dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.

İslamoğlu, H, (2003). Bilimsel Araştırma Yöntemleri, *Beta Basım* , İstanbul

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, www.istanbulsmmodasi.org.tr/html.asp?id=3988 adresinden 17 Mart 2010 tarihinde edinilmiştir.

İstatistik Analiz, http://www.istatistikanaliz.com/ki-kare_analiz_testi.asp adresinden 16 Mayıs 2011 tarihinde edinilmiştir.

Kaneti, Selim, (1989). Vergi Hukuku, *Filiz Kitapevi*, İstanbul.

Karagöz, Yalkın, Süleyman Ekici, (2010). Sosyal Bilimlerde Yapılan Uygulamalı Araştırmalarda Kullanılan İstatistiksel Teknikler ve Ölçekleri, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, Cilt 5,Sayı 1, s:25-42.

Karakaya, M., (2007). Maliyet Muhasebesi, *Gazi Kitabevi*, Ankara.

Karasar, N, (2005). Bilimsel Araştırma Yöntemi, *Nobel Yayın Dağıtım*.

Kaval, H., (2005). Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, *Gazi Kitabevi*, Ankara.

Kavuncu, Burak, (2005). Yeni Basel Kriterleri'nin Türk Bankacılık Sektörüne Etkisi, *Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Bankacılık Eğitimi Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara.

Kennard S. Brackney ve Philip R.Witmer (2005), The European Union's International Standarts Setting, *THE CPA Journal, Vol.75, No.11, November*, http.// www.nysscpa.org/cpjournal/2005/1105/infocus/p.20.htm, Kaynağından 05 Temmuz 2011 tarihinde edinilmiştir.

Kırbaş, Sadık, (2001).Vergi Hukuku, *Siyasal Kitapevi*, Ankara.

Kırca, Mehmet Emre, (2007). Amortismana Tabi İktisadi kıymetlerde Değerleme Sorunu Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Muhasebe, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.

Korum, Uğur, (1991). Sosyal Bilimlerde İstatistik, *Turhan Kitapevi*, Ankara.

Kotar, Erhan ve Ildır, (1998). Tek Düzen Hesap Planında Maliyet Hesapları, *Ekin Kitapevi* Yayınları.

Kuş, E, (2003). Nicel- Nitel Araştırma Teknikleri, *Anı Yayıncılık*, Ankara.

Kurtuluş, Kemal, (2007). Pazarlama Araştırmaları, *Beta Yayıncılık*, Ankara

Küçük, Sema, (2006). Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.

Küçüksavaş, Nihat, (2003). Finansal Muhasebe, *Kare Yayınları*, İstanbul.

Küçüksavaş, Nihat, (2006). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, *Kare Yayınları*, İstanbul.

Larson, Robert K., Dona L. Street, (2006). The Roadmap to Global Accounting Convergence Europe Introduces Speed Bumps, *Cpa Journal*, October.

Macarthur, John B, (1999). The Impact of Cultural Factors on the Lobbying of the International Accounting Standards, Journal *of International Accounting, Auditing & Taxation*, 1999 Index, Vol. 8 Issue 2, p315, 21p, 6 charts.

Marşap, Beyhan, (2006). Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 8, sayı 3, s:18-32.

Mattessich, Richard, (2003). Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, *ideas and publications. Accounting, Business & Financial History*, Jul 2003, Vol. 13 Issue 2, p125-170, 46p.

Meek, Gary K.; Thomas, Wayne, (2004). Accounting B.A Review of Markets-Based International Accounting Research Preview, *Journal of International Research*, Vol. 3 Issue 1, p21-41, 21p

MEGEP, Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, Araştırma Teknikleri, www.meb.gov.tr adresinden 06 Mayıs 2011 tarihinde edinilmiştir.

MGB (Maliye ve Gümrük Bakanlığı), (1992). 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, TC. Resmi Gazete, sayı 21447.

Meriç, Baki, (1982). Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme, *İstanbul Maliyet Hesap Uzmanları Derneği Yayını*.

Menelaides, S. L., Graham, L. E. and Fischbach, G., (2003). The Auditor's Approach to Fair Value. *Journal of Accountancy*, 195*(6)*, s:73 - 76.

Misirlioğlu, İsmail Ufuk, (2008). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 86, Mart- Nisan 2008, s:65-81.

Mukherje, Amitabhe, Mohammet Hanif, (2003). Financial Accounting, *Tata McGraw, Hill Publishing Company Limited*.

Muller, Gernon ve Meek, (1991). Accointing an International Persective, *Irwin Inc*., Boston.

NACUBO, (National Association of College and University Business Officers), Valuation Methods, http://www.nacubo.org/x746.xml? ss=pf. adresinden 23Ocak 2010 tarihinde edinilmiştir.

Nobes, C., R. Parker, (1998). Comparative International Accounting, Prentice Hall Europe.

Nobes, C., R. Parker, (2006). Convergence With IFRS Is An Expanding Europe: Progres and

Obstacles Identified By Large Accounting Firms Survey, *Journal International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 13.

Odabaşı Yavuz, K. Özdamar, A. A. Bir, G. K. İftar, A. Özmen, Y.Uzuner, 1999. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Anadolu Üniversitesi Yayınları no:1081, Eskişehir.

Oruç, Şahin, Kadir Ulusoy (2008). Social Studies Education and Dissertations in This Field, *Ahmet Keleşoğlu Eğitim Fakültesi Dergisi*, sayı 26, s: 121-132.

Otlu, Fikret, (1999). Şirketler Muhasebesi, Malatya.

Örten, Remzi ve İpek Örten, (2000). Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları, *Gazi kitapevi*, Ankara

Örten, Remzi ve Rıdvan Bayırlı, (2007). TMS 16 Maddi Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı 36, Ekim 2007, www.yaklasim.com, adresinden 02 Eylül 2010 tarihinde edinilmiştir.

Örten, Remzi, Kaval ve Karapınar, (2009). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları, *Gazi Kitapevi*, Ankara.

Özçelik, D. A., (1981). Araştırma Teknikleri Düzenleme ve Analiz, *Üsym Yayınları*, Ankara.

Özdamar, Kazım ve diğerleri, (1999). Sosyal Bilimler Araştırma Yöntemleri, T.*C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1081*, Eskişehir.

Özkan, Serdar, TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, htpp://dosya.izsmmmo.com/documan/tms38_tms21.doc,adresinden 30 Ağustos 2010 tarihinde edinilmiştir.

Özkan, Serdar ve Ece Erdener, TMSS Bildirileri (12),htpp://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BİLDİRİLERİ/serdar_ozkan_ece_erdener.doc, adresinden 23 Ekim 2010 tarihinde edinilmiştir.

Özkan, G, (1995). Değerleme Yöntemleri, *Mali Hukuk Dergisi*, sayı:57, s:7-15.

Öztürk, Bünyamin, (2006). Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara.

Paykoç, (1991). Tarih Öğretimi, *Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları*,Eskişehir.

Prather, Jenice, (2004). An Analysis of International Accounting Research in U.S.-and Non-U.S. *Based Academic Accounting Journals, Journal of International Accounting research*, Volume 3, No. 1, pp 63-81.

Punch, K. F., (2005). Sosyal Araştırmalara Giriş: Nicel ve Nitel Yaklaşımlar, çev: Bayrak D., ve diğerleri, *Siyasal Kitapevi*, Ankara.

Raar, Jean, (2009). The New Global Accounting Community: Rationale For Dialogue To Establish Its Accountability?, *Critical Perspectives On Accounting*, 20 (2009) 509–527, New Zeland.

Rolfe, Tom, (2007). Chartered Institute of Management Accountants, *Financal Accounting And Tax Principles Butter Worth Heinmann.*

Rosner M., (2002). International Accounting Standarts, Credit Management, *Stanfort*, Oct.

Sağlam, Nejdet, (2001). Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, No.182, Eskişehir.

Sayar ve Üstündağ, (2010). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/MAKALE_TMSK_VE_DIGER_ULKE_ORNEKLERI.pdf kaynağından 05 Temmuz 2010 tarihinde edinilmiştir.

Sayar Zafer, (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim, s.73-80.

Sayar, Zafer, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Gayrimenkul (Taşınmaz) Değerlemesi www.tmsk.org.tr/.../UFRS_VE_TASINMAZ_DEGERLEMESI_%20Z_SAYAR.pdf adresinden 21 Ekim 2010 tarihinde edinilmiştir.

Shavelson, Richard J., (1996). Statistical Reosoning For The Behavioral Sciences, *Mc Graw Hill Book Company Inc,*. Newyork.

Selvi, Yakup, (2009). TMS 2 Stoklar (Ed. Volkan Demir) Seçilmiş TFRS Açıklamaları ve Uygulamaları, *İstanbul, İSMMMY* Yayın No 99.

Sencer, M, (1989). Toplum Bilimlerinde Yöntem, *Beta Basım*, İstanbul.

Sermaye Piyasası Kurulu, www.spk.gov.tr, adresinden 20 Şubat 2011 tarihinde edinilmiştir.

Şanlı, Nail, (2002). Global Muhasebe Standartları, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 60, Temmuz- Ağustos – Eylül 2002, s:1-4.

Şeker, Sakıp, (2004). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktife Alınması ve Amortismanı, *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri*, 01-05 Mart 2004, Ankara.

Şensoy, Necdet, (1997). Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Mesleği, Meslek örgütleri ve Muhasebe İlkeleri, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfa (MÖDAV) Bülteni*, Sayı:8.

Şensoy, Necdet, (2003). Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler, *XXII Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.

Şensoy, N., (2006). UFRS'deki Değerleme Ölçüleri, *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*, Antalya.

Şensoy, H. Belgin, (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu, *Gazi Üniversitesi Sosyal Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara.

Şenyüz, Doğan, (2001). Türk Vergi Sistemi, *Ezgi Kitapevi*, Bursa.

Şişman, Bülent, (2003). İşletmelerde Vergi Planlaması, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.Stanko, B.B., (2000). The Case For International Accounting Rules, *Business&Economic Rewiev*, Vol.46, No.14, July-September 2000, p.21-26.

Timeşenko, Vladimir, (2007), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan'da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, *Kırgızistan-Türkiye Manas Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.*

Taylor, P. and Turley, S. (1986), The Regulation of Accounting, *Basil Blackwell, Oxford, UK.*

Tire, Hilal, (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, *Marmara Üniversitesi SBE,İşletme ABD, Muhasebe Finansman Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.

TMKS, (2006). Faaliyet Raporu.

TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları, (2001). *TÜRMOB Yayınları 166*, TMUDESK Seri No.95, Ankara.

Tokay, Semih Hüseyin, (1987). Muhasebede Standartlaşma Çalışmalarının incelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, *Gazi Üniversitesi, SBE, Doktora Tezi*, Ankara.

Tokay, Semih Hüseyin, (1999). Duran Varlıkların 8'nolu TMS'ye Aktifleştirme Sonrası İşlemleri, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 81.

Tokay, Hüseyin Semih, ve Diğerleri (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, http:// www.mu.edu.tr. adresinden 01Nisan 2010 tarihinde edinilmiştir.

Tontu, Yaşar, (1999). Bilimsel Araştırmada İstatistik Tekniklerinin Kullanımı ve Bulguların Sunumu Üzerine, *Türk Kütüphaneciliği, Cilt 13, Sayı 2, Haziran*, s: 112-124.

Topkaya, E. Z., (2006). Sosyal Bilimler Nitel Araştırma Yöntemleri, 5.Baskı, *Seçkin Yayınları*, Ankara.

Topkaya, E. Z., (2006). Eğitimde Kuram ve Uygulama, s: 113-118, htpp://eku.comu.edu.tr/index/2/2/etopkaya.pdf adresinden 15 Mayıs 2011 tarihinde edinilmiştir.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, (2003). Vergi Usul Kanunu, *Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları*, İzmir.

Tuncer, Selahattin, (2003). Vergi Hukuku ve Uygulaması, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.

Tunç, M. Akif, (2007). TMS 36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi, *Mali Pusula Dergisi*, yıl 3, sayı 30, Haziran 2007.

Türker, Masum, (2006). Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı.19, Temmuz 2006.

TÜRMOB, (2004). Dünya Yeni Finansal Raporlama standartlarına Hazırlanıyor, Bilanço Dergisi, Sayı 94, Ağustos: 15-21.

UFRS Cep Kitapçığı, (2007). Deloitte UFRS Yayınları, http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/index.htm, adresinden 05 Kasım 2009 tarihinde edinilmiştir.

UFRS Cep Kitapçığı, (2008). Deloitte UFRS Yayınları, http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/index.htm, adresinden 05 Kasım 2009 tarihinde edinilmiştir.

UFRS Cep Kılavuzu, (2009). http://www.pwc.com/tr_TR/tr/audit/assets/UFRS_2009_lr.pdf adresinden 06 Kasım 2009 tarihinde edinilmiştir.

Ulusan, Hikmet, (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Vol.:8- Sayı/No: 1 : 129–154 .

Üstün, Rıfat, (1996). Maliyet Muhasebesi (Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı), *Bilim Teknik Yayınevi*, 5'inci Baskı.

Üstündağ, Saim, (2000). Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan 2000, s.32- 48

Üstündağ, Saim, (2003). Global Muhasebe Standartlarına Doğru, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak-Şubat 2003.

Türkiye Muhasebe Standartları Seti, (Genel Bilgi, Kavramsal Çerçeve, TMS-TFRS'ler TFRS TMS yorumları.), http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=22&Itemid=69, adresinden 06 Şubat 2011 tarihinde edinilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları, (2007). *TMSK Yayınları-1*, Ankara.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2008). TMS Türkiye Muhasebe Standartları, *TMSK Yayınları*.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS, (2006). *TMSK Yayınları -1*, Ankara.

Varıcı, İdris, (2009). Marmara Üniversitesi, *İİBF Dergisi*, yıl 2009, cilt XXVII, sayı 11, s:279-296.

Wahlen, J. M., Boatsman, J. R., Herz, R. H., Jonas, G. J., Palepu, K. G., Ryan, S. G., Schipper, K., Schrand, C. M. and Skinner, D. J., (2000). Response to the FASB Preliminary Views, Reporting Financial Instruments and Certain Related Assets and Liabilities at Fair Value. *Accounting Horizons*, 14(4), 501-508, aktaran Ulusan, Hikmet, 2008. Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Vol.:8- Sayı/No: 1 : 129–154.

Yahya, Arıkan, (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 36, .Mayıs, Haziran 1996.

Yalkın, Yüksel Koç, (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran 2002, Sayı.4, s:1-8.

Yalkın, Yüksel Koç, (2001). TMUDESK'in Çalışmaları ve TMS, *Muhasebe ve Denetime* Bakış, Sayı.5, Ekim 2001, s:1-14.

Yalkın, Yüksel Koç ve Diğerleri, (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 76, Özel Sayı.

Yanık, Serap, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, www.serberkerymm.com/.../TMS_40_YATIRIM_AMAÇLI_GAYRIMENKULLER.ppt, adresinden 01 Kasım 2010 tarihinde edinilmiştir.

Yazıcı, Mehmet, (2003). Muhasebe Standartlarının Tanımı, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı 18, Nisan 2003, s:33-37.

Yazıcıoğlu, Y. Erdoğan, S., (2004). SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri, *Detay Yayıncılık*, Ankara.

Yıldırım, A, Şimşek, H.,(2005). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, *Seçkin Yayıncılık*, Ankara.

Yılmaz, Kazım, (1997). VUK, GVK ve KDV Açısından Değerleme, *Maliye Hesap Uzmanları Yayınları*, İstanbul.

Yılmaz, Fatih, (1994). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, *İstanbul Üniversitesi, SBE, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.

Young, P.V., (1968). Bilimsel Sosyal İncelemeler ve Araştırma, *Ege Matbaası*, Ankara.

Zeff, S. A., (2007). Some Obstacles To Global Financial Reporting Comparability and Comergence At A Hight Level of Quality, *The British Accounting Review*, volume 39, aktaran Volan Demir, 2009. Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s:73-92.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (eski)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (yeni)

EKLER

EK-1: SON HALİYLE TFRS VE TMS'LER

2009 Yılında Yayımlanan TMS'ler ve Değişiklikleri.

TMS	Tebliğ	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	Değişiklik	12.02.2009 – 27139 29.07.2009 - 27303
TMS 2: Stoklar	Değişiklik	08.01.2009 – 27104
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	Değişiklik	8.01.2009 – 27104 29.07.2009 - 27303
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	Değişiklik	08.01.2009 – 27104
TMS 17: Kiralama İşlemleri	Değişiklik	29.07.2009 – 27303
TMS 18: Hasılat	Değişiklik	08.01.2009 - 27104
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	Değişiklik	08.01.2009 - 27449
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	Yeni	31.12.2009 - 27104
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum	Değişiklik	08.01.2009 – 27104 12.02.2009 - 27139 31.12.2009 - 27449
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Değişiklik	08.01.2009 - 27104 29.07.2009 - 27303
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Değişiklik	29.07.2009 - 27303
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Değişiklik	12.02.2009 - 27139 13.05.2009 - 27227 29.07.2009 - 27303 08.10.2009 - 27370
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	Değişiklik	08.01.2009 - 27104

Not:TMSK 2009 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim tarihi:10.02.2011).

2009 Yılında Yayımlanan TFRS'ler ve Değişiklikleri.

TMS YORUMLARI	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	08.01.2009 - 27104
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	03.05.2009- 27217
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	29.07.2009 - 27303 31.12.2009 - 27449
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	29.07.2009 - 27303 31.12.2009 - 27449
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	13.05.2009 - 27227
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	08.01.2009 - 27104 05.05.2009- 27219 29.07.2009 - 27303
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	08.01.2009 – 27104 12.02.2009 - 27139 13.05.2009 - 27227
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri	29.07.2009 - 27303 31.12.2009 - 27449

Not: TMSK 2009 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi:10.02.2011).

2009 Yılında Yayımlanan TFRS Yorumları.

TFRS YORUMLARI	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
EK 2-TFRS Yorum 2: (Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar)	12.02.2009 - 27139
TFRS Yorum 9: Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi	13.05.2009 – 27227 29.07.2009 - 27303
TFRS Yorum 15: Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	08.01.2009 - 27104
TFRS Yorum 16: Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Riskten Korunması	08.01.2009 - 27104
TFRS Yorum 16: Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Riskten Korunması	29.07.2009 – 27303
TFRS Yorum 17: Nakit Dışı Varlıkların Dağıtımı	05.05.2009 - 27219
TFRS Yorum 18: Müşterilerden Varlık Transferleri	25.06.2009 - 27269

Not:TMSK 2009 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi:10.02. 2011).

Kurul tarafından 2010 yılında tüm değişiklikleri işlenerek yayımlanan TMS/TFRS setinde; Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Kavramsal Çerçeve, 41 adet TMS, 9 adet TFRS, TMS ve TFRS'lerle ilgili 26 adet Yorum bulunmakta olup, setin son durumu aşağıda olduğu gibidir.

Son Haliyle Standartlar

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
TFRS Yorum 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi
TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları
TFRS Yorum 14 TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
TFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
TMS Yorum 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler
TMS Yorum 21 Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismana Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı
TMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler

TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

Not:TMSK, Son Halleriyle Standartlar.

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (Erişim Tarihi:10.02.2011.

EK-2 ANKET FORMU

Sayın Mali Müşavir,

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uluslararası Raporlama Standartlarının Türkiye'ye uyarlanmış şekli olup tasarı halinde bulunan Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesi halinde uygulanmasının zorunlu hale geleceği beklenmektedir. Bu anket çalışması ***"Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler Ve Meslek Mensupları Üzerindeki Etkilerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma"*** adlı doktora tez çalışması ile ilgili olarak tasarlanmıştır. Temel amacımız, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ***varlıkların değerlemesine*** ilişkin getirdiği yenilikler hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının görüşlerini değerlendirmek ve geçiş sürecinde yaşanması muhtemel sorunları önceden belirleyerek gerekli önlemlerin oluşturulmasına katkı sağlamaktır.

Anket 10 soru grubundan oluşmaktadır. Soruların yanıtlanması en fazla 10 dakikanızı alacaktır. Vermiş olduğunuz bilgiler ***bütünü ile gizli tutulacak*** olup, hiçbir şekilde herhangi bir kişiye veya makama verilmeyecektir. Tüm cevaplarınız sayısallaştırılıp, SPSS istatistik değerleme programında veri olarak kullanılacaktır.

Cevaplanan anketler aşağıda bulunan *adrese* gönderilebilir. Ayrıca sorulara verilen cevaplar elektronik ortamda "farklı kaydet" ile kaydedilmek sureti ile mesaj eki olarak *E-Posta* adresine gönderilebilir. ***Araştırmamızı belirtilen hedeflere ulaştırabilmemiz ancak sizlerin anketi dikkatli ve tarafsız bir şeklide cevaplamanız halinde mümkündür.*** Elde edilen sonuçlar akademik ve hukuki açıdan önemli bir gösterge olacaktır. Çalışma için göstereceğiniz desteğiniz ve çok kıymetli cevaplarınız için şimdiden çok teşekkür eder iyi çalışmalar dileriz.

Saygılarımızla,

Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR Doktora Öğr. Ercan ÇELİK

Not :
(1) Anketi doldurduktan sonra 0(422) 371 58 32 nolu FAKSA GÖNDEREBİLİR, **drercancelik@hotmail.com** E-POSTA ADRESİNE YOLLAYABİLİR, veya ekteki geri dönüşüm zarfı ile birlikte ve teslimatta ALICI ÖDEMELİ olarak KARGOYA VEREBİLİRSİNİZ. Mümkünse PTT KARGO'nun kullanılması rica olunur.

(2) Çalışmamız hakkında herhangi bir sorunuz olması halinde, lütfen **drercancelik@hotmail**.com adresinden bize ulaşmakta tereddüt etmeyiniz.

ADRES: Ercan ÇELİK
Kara Lojmanları 16/6
Merkez-MALATYA

TELEFON: 0422 3361864 veya 05322048973
FAKS : 0422 3715832
E-POSTA : **drercancelik@hotmail.com**

1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Türkiye açısından gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?

a. Evet b. Hayır c. Fikrim yok

2.**Aşağıda belirtilen konuları sizin açınızdan 1 ila 5 arasında derecelendiriniz** .

(1) Hiç bilmiyorum……(2)……(3)…….(4)……. (5) Tüm detayları ile biliyorum

	1 Hiç Bilmiyorum	**2**	**3**	**4**	**5 Tüm detayları ile Biliyorum**
Türkiye **F**inansal **R**aporlama **S**tandartlarını	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Türkiye **M**uhasebe **S**tandartlarını(TMS)	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre Finansal varlıklardan *nakit, döviz, çek, banka mevcutlarla* ilgili değerleme yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre Finansal varlıklardan *menkul kıymetlerle* ilgili değerleme yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre Finansal varlıklardan *ticari alacaklarla* ilgili değerleme yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *stoklarla* ilgili değerleme yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *stoklara karşılık* ayrılmasını	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *amortismana tabi maddi duran varlıklarla* ilgili değerleme yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *maddi duran varlıklara karşılık* ayrılmasını	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayırma* yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *Maddi Olmayan Duran Varlıklarla ilgili değerleme* yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS göre *Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa* yöntemlerini	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**

3. TFRS göre finansal tablo hazırlandığında aşağıdaki konularda olmasını beklediğiniz farklılıkları belirtiniz (Konu hakkında bir fikriniz yoksa lütfen cevap vermeyiniz).

(1) Hiç farklılık olmayacaktır……(2)……(3)…….(4)……. (5) Çok önemli farklılıklar olacaktır

	1 Hiç Farklılık Olmayacaktır	**2**	**3**	**4**	**5 Çok önemli Farklılıklar Olacaktır**
TFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolarda	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Finansal varlıklardan nakit, döviz, çek, banka mevcutlarla ilgili değerleme yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Finansal varlıklardan menkul kıymetlerle ilgili değerleme yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Finansal varlıklardan ticari alacaklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Stoklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Stoklara karşılık ayrılmasında	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Amortismana tabi maddi duran varlıklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Maddi duran varlıklara karşılık ayrılmasında	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayırma yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Maddi Olmayan Duran Varlıklarla ilgili değerleme yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa yöntemlerinde	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**

4. TFRS'lerle ilgili bilgileri edinme **yolunuzu en çok yararlandığınız (1)** olmak üzere sıralayınız **(1,2,3…,8)**;

( ) Süreli Yayınlar
( ) İnternet
( ) TÜRMOB tarafından düzenlenen Kurslar
( ) TÜRMOB tarafından düzenlenen Kongre ve seminerler
( ) SPK tarafından düzenlenen Kurslar
( ) SPK tarafından düzenlenen Kongre ve seminerler
( ) Özel olarak katıldığınız Kurslar

( ) Diğer(Lütfen belirtiniz)……..

5. Sizce, TFRS'lerle ilgili eğitim verme sorumluluğunun aşağıdaki hangi kuruma ait olması gerektiğini **en önemlisi (1)** olmak üzere sıralayınız **(1,2,3…,7)**.

( ) Maliye Bakanlığı ( ) SPK
( ) TÜRMOB ( ) Üniversiteler
( ) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ( ) TESMER(Temel Eğitim ve Staj Merkezi)
( ) Diğer (lütfen belirtiniz)
……

6. Türkiye'deki mevcut uygulama göz önüne alındığında TFRS'lere göre finansal tabloların hazırlanma aşamasında aşağıdaki olası uyum sorunları ile ilgili görüşlerinizi belirtiniz.

	1 Kesinlikle Uyum Sorunu Yaşanmayacaktır	**2**	**3**	**4**	**5 Kesinlikle Uyum Sorunu Yaşanacaktır**
Mali Tablo dipnotlarında çok fazla açıklama gerekliliği	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Mali müşavirlerin TFRS ile ilgili eğitim eksikliği	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Değerleme ölçeklerinin mevcut uygulamalarında farklılık	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Vergi Kanunlarıyla ilgili uyumsuzlukların yaşanma olasılığı	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Paket programların yenilenme zorunluluğunu getirmesi	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Uyum sürecinin mali müşavirlere belirli bir maliyet yükleyeceği	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Gerçeğe Uygun Değerin tespitinin zor olması	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Standartların anlaşılmasının zor olması	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
TFRS'lerin yıllar itibariyle çok sık değişmesi	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Denetim faaliyetlerinin karmaşıklaşması	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Muhasebe kayıtlarının karmaşıklaşması	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Bazı standartların Türkiye açısından işlevselliğinin olmaması	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Diğer (Lütfen Belirtiniz) ……..	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**

7. Öğretim Durumunuz…….. ( ) Lise(Orta öğretim) ( ) Yüksek okul(ön lisans)
( ) Fakülte (lisans) ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora

8. Çalışma Durumunuz…….. ( ) Serbest ( ) Özel ( ) Kamu

9. Meslekteki Çalışma Yılınız…… ( ) 1-5 yıl ( ) 5-10 yıl ( ) 10-15 yıl ( ) 15 ve üstü

10. Faaliyette Bulunduğunuz coğrafi bölge ( ) Akdeniz ( ) Doğu Anadolu
( ) Ege ( ) Güneydoğu Anadolu
( ) İç Anadolu ( ) Karadeniz
( ) Marmara

Eklemek İstediğiniz Hususlar Varsa Lütfen Belirtiniz

……
……
……
……

……Anketimiz Bitmiştir Değerli Katkılarınızdan Dolayı Teşekkür Ederiz……

EK-3: SOSYAL BİLİMLERDE ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ

Günümüzde "*değişmenin bilimi*" şeklinde tanımlanan sosyal bilimler (Paykoç,1991, s.2), içeriğinde birçok disiplini kapsar. Bu disiplinler insan ve toplumun gelişimine paralel olarak onları çeşitli boyutlarını yansıtan alanlardır. Bu alanlar tarih, coğrafya, antropoloji, sosyoloji, psikoloji, ekonomi, idari bilimler, siyasal bilimler, hukuk vs. olarak sıralanabilir (Oruç ve Şahin, 2008, s.123).

Çok karmaşık bir niteliğe sahip olan sosyal ve ekonomik olayların sayısal olarak analiz edilmesi gün geçtikçe daha da zorlaşmaktadır. Bu nedenle toplumsal yaşamda sürekli olarak yeni sorunlarla karşılaşılmakta ve bu sorunların çözümleri için yeni araştırmaların yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Karagöz ve Ekici, 2010, s.25).

Topkaya (2006, s.113)'ya göre, sosyal bilimler, insan davranışlarını sosyal bir çevrede anlamlandırıp yorumlamayı gerektiren bilim dallarından oluştuğuna göre, alan araştırmaları fen bilimlerinde olduğu gibi olguları etkileyebilecek tüm dış faktörlerden soyutlanmış, (laboratuar gibi) steril bir çalışma ortamında gerçekleştirilemez. Tam tersine, sosyal bilimlerde tüm olgular ve olaylar yumağından çıkarımlar yapılarak belirli sonuçlara varılmak istendiğinden, diğer bir ifade ile, bir olgu diğer tüm olgu ve olaylar yumağında bir anlam ve değer kazandığından, nitel çalışmalar bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bakış açısından hareket edildiğinde nitel araştırmayı "...araştırmacının kendiliğinden, doğal olarak oluşan olguları tüm karmaşıklığı içinde incelemesi, irdelemesi" olarak ifade etmek mümkündür (Fraenkel ve Warren, 2000, s.669).

Bu açıklamalardan sonra sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan araştırma modelleri iki grupta toplanabilmektedir, *niceliksel yaklaşım* ve *niteliksel yaklaşım* (Özdamar vd., 1999, s.6) :

Niceliksel Yaklaşım

Niceliksel yaklaşıma, görgül (amprik) yaklaşım ya da sayısal yaklaşım da denmektedir. Niceliksel yaklaşım, sosyal bilimlerin şekillenmeye başladığı 20. yüzyılın başında, fen bilimlerinin kullanmakta olduğu araştırma yöntemlerinin ve veri toplama tekniklerinin sosyal bilimlere uyarlanmasıyla oluşmuştur. Niceliksel yaklaşıma göre, bilimle bilimdışı birbirinden kesin sınırlarla ayrılmaktadır. Bilimin nesnel (objektif) gerçeklikle, bilimdışının öznel (subjektif) gerçeklikle uğraştığı öne sürülmektedir. Nesnel gerçekliğin ise, değer yargılarından ve kişisel yorumlardan bağımsız yapılan gözlem ve/veya ölçümlerden elde edilen verilerden oluştuğu varsayılmaktadır. Dolayısıyla, niceliksel araştırma yürüten araştırmacılar, veri toplama ve analizi süreçlerine kendi değer yargılarını ve kişisel yorumlarını katmamak için yoğun çaba göstermektedirler. Niceliksel yöntem; *tarihsel model, betimsel model, bağıntısal model, deneysel model* gibi alt başlıklara ayrılmaktadır.

Niteliksel Yaklaşım

20. yüzyılın son çeyreğinde, niceliksel yaklaşımın bazı sosyal olguları açıklamadaki yetersizliğinden hareketle, niteliksel araştırma yaklaşımı gelişmiş ve hızla yaygınlaşmaya başlamıştır. Niteliksel yaklaşım, sosyal bilimlerin ilgi alanını oluşturan sosyal gerçeklikle, fen bilimlerinin ilgi alanını oluşturan fiziksel gerçekliği birbirinden ayırmaktadır. Fiziksel gerçekliğin kişisel yorumlardan bağımsız olduğu kabul edilirken; sosyal gerçekliğin, bir ölçüde de olsa, kişisel yorumlarla oluştuğu öne sürülmektedir. Bu nedenle, sosyal gerçekliğin nesnellik kadar öznellik de içerdiği ve her bireyin algılayış biçimine bağlı olarak farklılaştığı; dolayısıyla, sosyal verilerin ancak yorumlandıkları zaman anlam kazandığı kabul edilmektedir. Gözlem ve/veya ölçümler yoluyla nesnel olarak incelenebilen davranış, konuşma vb. özelliklerin, istekler ve ilgiler gibi gözlenemeyen süreçlerin de dikkate alınmasıyla anlam kazandığı öne sürülmektedir(Özdamar vd., age:7).

Nitel araştırma karakteristik özellikleri itibari ile doğal araştırma, yorumlayıcı araştırma ve alan araştırması gibi değişik adlarla ve tanımlarla ifade edilmiştir. Işıkoğlu (2005)'na göre, nitel araştırma; araştırdığı konuya yorumlayıcı ve doğal olarak yaklaşan ve birden fazla metotta odaklanan araştırmadır. Yine Yıldırım ve Şimşek'in de (2005) belirttiği üzere, nitel araştırma; gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullandığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanmıştır.

Genel olarak araştırmacılar, geçerlik ve güvenirlik kavramlarını araştırmanın sonuçlarının inandırıcılığını veya niteliğini gösteren en önemli unsurlar olarak ifade etmişlerdir (Daymon ve Holloway, 2003). Sonuçların inandırılıcılığı, bilimsel araştırmanın en önemli ölçütlerinden biri olarak kabul edilir. "Geçerlik ve Güvenirlik" bu açıdan araştırmalarda en yaygın olarak kullanılan iki ölçüttür. Bu noktada nitel araştırmaya yöneltilen eleştirilerden birisi, özellikle güvenirlik konusunda nicel araştırmalarda olduğu gibi yaygın olarak kullanılan tanımların, yöntemlerin ve testlerin olmayışıdır. Nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenirlik kavramları için bir takım önlemler vardır, fakat bunlar nicel araştırmalardan farklı olarak yapılır. İki paradigma arasındaki bu kavramlara farklı bakış açıları şu nedenlerden dolayı kaynaklanmaktadır; nitel araştırmada araştırılan olgu veya olay ön plana çıkarken,

nicel araştırmada bu olay veya olgunun sayısal özellikleri önem kazanmaktadır (Kuş, 2003; Punch, 2005; Yıldırım ve Şimşek, 2005). Bundan dolayı nitel araştırmalarda araştırma sonuçlarının tekrar edilebilirliği olarak tanımlanabilecek güvenirlikten çok, araştırma sonuçlarının doğruluğunun yani geçerliğin daha çok önem kazandığı görülmektedir (Topkaya, 2006).

Niceliksel (Ampirik) Çalışmalarda Veri Toplama Yöntemleri

Ampirik araştırmanın kuramsal olandan temel farkı gözlem, deney ve ölçümler üzerine inşa edilmiş olmasıdır. Diğer bir deyişle bir veya birden fazla değişkene göre sayısal veriler toplanır, incelenir ve değerlendirilir. Veya var olan verilerden yola çıkılarak değerlendirme yapılır. Amaç veriler ışığında olguları tanımlamak, anlamak, açıklamak (neden-sonuç ilişkisi kurmak) veya ön deyişde bulunmaktır. Ampirik araştırma çoğu zaman bir kuramdan yola çıkarak hazırlanır. Bilindiği gibi geniş anlamıyla "kuram" içinde yasadığımız çevredeki olay ve olguları algılamamıza ve yorumlamamıza yardımcı olan mantıklı ve tutarlı görüşlerin oluşturduğu bir sistematik bir düşünce yapısıdır. Dolayısıyla içgüdülerimiz dışındaki her türlü sosyal davranışlarımızı bir kurama dayandırmak mümkündür. Sosyal bilimlerle ilgili kuramların kaçınılmaz olarak sübjektif olduklarını hatırlamakta yarar vardır.

Ampirik araştırma yaparken kullanılacak veriler/kaynakların seçimi büyük önem taşır. Veriler genel anlamda iki gruba ayrılırlar (Gürak, 2004, s.15-18):

Birincil Veriler (gözlem, görüşme, anket, deney, alan çalışması),
İkincil veriler (başkaları tarafından derlenmiş birincil veriler).

Birincil veriler/kaynaklar

Araştırmacının kendisi tarafından doğrudan gözlem, deney, anket, görüşme, alan çalışması kanalıyla toplanan ve araştırmada kullanılan verilere/ kaynaklara "birincil veriler" denir.

Gözlem

Bilim gözlemle baslar. Gözlem, betimlenecek - açıklanacak olgularla ilgili belli bir amaç doğrultusunda sistematik veri toplama aşamasıdır. Sıradan gözlemde olguların doğal oluşumu-gelişimi, deneysel gözlemde ise seçil mis değişkenlerin istenen ve kontrol edilebilen koşullarda oluşum ve gelişimi izlenir. Gözlem yaparken mümkün olduğunca önyargılardan ve taraflı/yanlı yaklaşımlardan kaçınmak gerekir. Aksi durumda tarafsız/yansız bulgulara ve sonuçlara ulaşmak pek mümkün olmayacak veya tesadüflere bağlı olacaktır. İyi bir gözlemci olguları oldukları gibi, hiçbir müdahalede bulunmadan gözlemler.

Deney

Bilimsel veri toplamanın bir başka yolu da varsayımlar ve/veya olgularla ilgili deney yapmaktır. Deneyin gözlemden en önemli farkı deney koşullarını deneyi yapacak kişilerin belirlemesidir. Burada ister istemez seçim yapan araştırmacıların taraflı/yanlı değer yargıları ise karışmakta, tarafsızlıktan uzaklaşma riski ortaya çıkmaktadır. Örneğin metallerin genleşmesi ile ilgili deney yaparken tarafsız olmak mümkünken toplum davranışlarını inceleyen araştırmacının aynı şekilde tarafsız/yansız olmasını beklemek fazla iyimserlik olur. Çünkü sosyal bilimlerde araştırmacı istemese de kendi değer yargılarından yola çıkacak, kısıtlar koyacak, bazı unsurları göz ardı edecek ve yorum yapacaktır.

Anket

Bilimsel veri toplamanın yollarından biri olan soru-cevap sistemine dayanan anket çalışmasında da araştırmacının tarafsız/yansız değer yargılarından arınması pek kolay değildir. Ne de olsa anket, araştırılan konuya araştırmacının penceresinden hem konuyu hem de yanıtlanması gereken soruları belirleyerek doğrudan müdahale etmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca sorular önceden belli olduğu için esneklik ortadan kalkmakta, sadece sorulan sorular çerçevesinde yanıt vermek gerekmekte, böylece ancak yönlendirilen miktarda veri ve bilgi toplanabilmektedir. Yanıt veren kişi aslında gri tonu tercih etmesine rağmen siyahla beyaz arasında tercih yapmak zorunda kalabilmektedir. Hatta bazı durumlarda doğru soruların yanlış sorulusu nedeniyle yanlış sonuçlar bile almak mümkündür. Bu nedenle mümkün olabildiğince tarafsız/yansız ve yararlı bir anket çalışması yapılabilmesi için hem soruları hazırlayan araştırmacının konusunda çok iyi eğitim almış olması, anket yapacağı sosyal gurubun özelliklerini çok iyi tanıması, "doğru" soruları "doğru" bir tarzda sorması ve sonuçları mümkün olduğunca tarafsız/yansız değerlendirebilecek deneyim ve yeteneğe sahip olması gerekir.

Görüşme

Özellikle sosyal bilimlerde veri ve bilgi toplamanın yollarından biri de kişisel görüşmeler yaparak doğrudan verilere/kaynaklara ulaşmaktır. Ancak burada da hem görüşen hem de görüşülen kişinin taraflı değer yargılarının, hatta o anki psikolojilerinin toplanan veriler, dolayısıyla da ortaya çıkan sonuçlara bazı

etkileri olabilecektir. Örneğin “kaynak kişi” olaylar ve olguları saptırabilir, veya “kendince” yorumlayarak aktarabilir. Anket çalışmasına göre daha esnek bir yöntem olmakla birlikte görüşmenin niteliği ve sonucu zaman ve mekan koşullarından da etkilenebilmektedir. Ayrıca soruları soran kişinin bilgi, beceri ve deneyimi ile konuya hakimiyeti de yapılan görüşmenin neticesini önemli oranda etkileyebilir. Bu nedenle belgesel çalımsa yapma dışında kişisel görüşlere dayalı veriler elde etmek için "doğru" soruları sorabilen “görüşmeci”, “görüşülen kişi”nin seçimi yanı sıra görüşme zamanı ve mekanının seçimine de çok özen göstermeli ve elde edilen bulgular çok dikkatli değerlendirilmelidir.

Alan Çalışması

Araştırmacının değişkenleri belli bir oranda da olsa etkileme gücünün var olduğu ama “sonucu” kendi değer yargılarına ve amacına göre yönlendirme olasılığının düşük olduğu bir çalışmaya örnek olarak alan çalışmaları gösterilebilir. Örneğin araştırmacının sadece belli bir mevsimde, belli bir coğrafi bölgedeki köylülerin üretim tarzı ve verimliliği ile ilgilendiğini varsayalım. Bu durumda seçilen mekan ve zaman araştırmacı tarafından belirlenmekle birlikte üretim tarzı ve verimlilik ile ilgili sonuçlar araştırmacının değer yargılarından bağımsız olarak araştırma sonucuna yansıyacaktır.

Survey

Sosyal alanlardaki çalışmalarda en çok kullanılan yöntemlerden biri de “survey” çalışmalarıdır. Surveyler genellikle betimsel veriler içerirler. Açıklayıcı ve öndeyi içerenleri yok değilse de oldukça azdır. Devletin yaklaşık beş yılda bir yaptığı nüfus sayımı surveyin içeriği ve yararı konusunda bize daha net bir fikir verebilir. Nüfus sayımı verileri sayesinde halkın bir çok alandaki eğilimleri ve durumları hakkında betimsel verilerden yararlanarak fikir sahibi olabiliriz. Ancak böyle kapsamlı çalışmaların ayrıntılar hakkında fazla nitelikli veriler sağlamadığını da kabul etmek gerekir. Örneğin toplumun genel eğitim durumu hakkında bazı veriler elde edilirken eğitimin kalitesi konusunda fazla fikir sahibi olmak pek mümkün değildir.

İkincil veriler/kaynaklar

Araştırmacıların yararlandıkları birincil verilerin/kaynakların neler olduklarını yukarıda tanımladık. Araştırmacılar çalışmalarında bunların dışında daha önce başkaları tarafından derlenmiş, hazırlanmış ve yayınlanmış "birincil" verilerden (kitaplar, makaleler, anketler, vb.) yararlanabilir. Bu tür verilere/kaynaklara "ikincil veriler/kaynaklar" denir.

Birçok araştırmacı, özellikle de yeterli bilgi birikimi ve deneyimi olmayanlar, çoğu zaman “ikincil” kaynaklardan yararlanmayı tercih ederler. Çünkü birincil veri toplamak çok uzun, zahmetli ve masraflı olmanın yanı sıra hatalar içerebilir. Örneğin İstanbul organize sanayi bölgelerindeki istihdam ile ilgili bir araştırma yaptığınızı düşünün. Birincil veri toplamak için yeterli zaman ve/veya finansal kaynaklar olmayabilir. Hatta çeşitli nedenlerden dolayı toplanacak verilerin kendileri pek sağlıklı olmayabilir. Bu durumda DİE’nin (Devlet İstatistik Enstitüsünün) verilerinden yararlanmak çok daha rasyonel olacaktır. Buna karsın ikincil veriler her zaman arzu edilen nitelik ve çeşitte olmayabilir. Örneğin DİE’nin yaptığı yaş dağılımı ile ilgili çalışmalar yeterince ayrıntılı olmayabilir. Veya son güncel durumu yansıtmayabilir. Böyle durumlarda artı ve eksileri birlikte değerlendirdikten sonra hangi tür kaynağın tercih edileceğine karar vermek gerekir.

Verilerin Düzenlenmesi ve Analizi

Araştırma sonucu çeşitli yöntemlerle elde edilen verilerin bir anlam ifade edebilmesi, bir hüküm bildirebilmesi için düzenlenmesi ve yorumlanması gerekir. Araştırmacının derlediği verilerin sayısı az ise yorumlanması kolay olacaktır. Fakat araştırmalarda az sayıda veri ile yetinmek genellemelere varmayı güçleştireceğinden araştırmanın geçerliliği açısından daha çok verinin toplanması gerekir. Veri sayısı arttıkça da verilerin yorumlanması güçleşecektir. Örneğin; bin kişiye uygulanan on soruluk bir anketin sonuçlarının belli bir analiz yöntemi kullanmadan değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. İşte bu amaçla bilimsel araştırmalarda verilerin yorumlanmasını sağlayacak yöntemlere ihtiyaç duyulur. Bu yöntemleri ise istatistik bilimi ele alır (MEGEP, 2010,s.17).

Gerek fen gerekse sosyal bilimlerde bilimsel araştırmalarda elde edilen verilerin çözümlenmesinde ve bulguların yorumlanmasında çeşitli istatistik yöntemler yoğun olarak kullanılmaktadır. Özellikle 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren bir yandan istatistik yöntem ve tekniklerinin her alanda yaygınlaşmasına, diğer yandan bu alanda çalışma yapanların önceliklerinin değişmesine neden olan iki önemli gelişme yaşanmıştır (Korum, 1991,s. 11): Bunlardan birincisi bilgisayar teknolojisinde meydana gelen ilerlemeler ve ikinci ise bilginin üretilmesinde ve iletiminde bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin sağladıkları olanaklardır. Kişisel bilgisayarların yaygınlaşması ve kapasitelerinin gelişmesi ile birlikte MINITAB, STATISTICA, SPSS ve SAS gibi istatistik işlemlerin yapılabileceği hazır programların yapılması daha önceleri hesap makineleri ile yapılan ve zaman alan pek

çok işlemi saniyelik sürelere indirmiştir. Sonuç olarak artık istatistikler işlemlerin yapılmasından daha çok uygun istatistiksel tekniğin seçimi ve bu tekniğe uygun bilgilerin elde edilmesi önemli hale gelmiştir. (Tonta, 1999, s.112)

Sosyal bilimlerde istatistiği genel olarak bir yöntemler sistemi olarak değerlendirebilmek mümkündür. Araştırma süreci içerisinde bulunan durumlar, yapılan ampirik (görgül) çalışmalar ile sistematik olarak bir araya getirilerek bu durumlardan özlü bir biçimde bilgi çekirdekleri elde edilmeye çalışılmaktadır. Sosyal bilimlerde yapılan uygulamaya yönelik alan araştırmaları istatistik ile sıkı bir ilişki içerisindedir. Durgun (1996, s.6), söz konusu ilişkinin sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda üç temel şekilde ortaya çıktığını belirtmektedir:

1) Tek tek değişkenler üzerinde araştırma birimlerinin belirlenmesi,
2) Değişkenlerin arasındaki ilişkinin tanımlanması,
3) Gözlem sonuçlarının genelleştirilmesi.

Sosyal bilimler alanında yapılan uygulamalı araştırmaların istatistiksel olarak 6 ana aşamada ele alınması gerekmektedir (Shavelson, 1996, s.7):

1) Araştırma probleminin belirlenmesi ve tanımlanması,
2) Teori ve uygulama temelinde hipotezleri formüle etmek,
3) Araştırmanın planlanması,
4) Araştırmanın yürütülmesi,
5) Verilerin analizi,
6) Araştırma kapsamında sorularla ilişkili olarak verilerin yorumlanması.

Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda sağlıklı ve bilimsel açıdan geçerli sonuçların elde edilebilmesi için yukarıda sıralanan aşamaların araştırmacı tarafından eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi gerekmektir. Aksi takdirde elde edilen sonuçlar yanıltıcı veya yanış olacağı gibi, aynı zamanda boşa zaman ve para harcanmış olacaktır. İstatistiğin sosyal bilimlerdeki yerini ve önemini inkar etmemekle birlikte, bunun sınırlarının bulunduğu unutulmamalıdır. Öncelikle istatistiği her derde deva olarak görme yanlışından vazgeçilmelidir. Diğer taraftan istatistiğin art niyetli kullanılmaya uygun bir metot olduğu ve araştırmanın amacına uygun olmayan istatistiksel yöntem, teknik ve ölçeklerler kullanılarak elde edilen sayısal sonuçların yanıltıcı ve bilimsel açıdan geçersiz olacağı da unutulmamalıdır (Karagöz ve Ekici, 2010, s.27).

Araştırmacıların en çok sıkıntı çektikleri konu; yaptıkları araştırmaları yorumlarken, hangi istatistiksel testi kullanacaklarını bilememeleridir. Bir araştırmacının amaçlarını belirleyip, bu amaçlar için gerekli verileri toplayıp, bu verilere hangi istatistiksel testi uygulayacağına karar vermesi, araştırmadan iyi bir sonuç alınabilmesi için çok önemlidir. İstatistiksel testler işlevleri bakımından farklı hipotezleri test ederler. Bu nedenle analiz sonuçları birbirinden farklı biçimlerde yorumlanırlar. Bu listelerde yer alan testler amaç ve işlev olarak benzer kullanıma sahip iken veri yapısına, hipotez tipine ve veri sayısına göre uygulama alanları birbirinden ayrılır. Yaygın kullanılan testler, kullanım alanlarına göre sınıflamaları aşağıdaki Tablo 19' da ki gibi verilebilir (Karagöz ve Ekici, age, s.34).

Tablo 17

Sosyal Bilimlerde Kullanılan İstatistiksel Analiz Testlerinin Kullanım Alanlarına Göre Sınıflandırılması

KULLANIM ALANLARI	**TESTLER**
Ortalama fark/ farkların önemliliği için istatistiksel testler	Z testi, Student t testi, ANOVA, Hotelling T^2 testi, MANOVA
Oranlar arası fark/ farkların önemliliği için istatistiksel testler	Z testi, Student t testi, Ki-Kare testi
İki ve çoklu kategoriler arası kümelenmenin/ yığılmanın önemliliği için istatistiksel testler	Ki-Kare testi, Loglinear Analiz, Uyum Analizi, Homojenite Analizi
Medyanların benzerliği için istatistiksel testler	Mann Whitney U Testi, Kruskal Wallis H Testi, Cochran Testi, Moses Ekstreme Reactions Testi
Dağılımların benzerliği için istatistiksel testler	Ki-Kare testi, Kolmogorov-Simirnov Testi, Shapiro Wilks Testi, Anderson Darling Testi
İlişki(korelasyon) düzeyinin önemliliği için istatistiksel testler	Pearson Korelasyon Analizi, Spearman Korelasyon Analizi, Kendal Korelasyon Analizi, Setlerarası Korelasyon Analizi, Nonparametrik Setlerarası Korelasyon Analizi
Bağıntının önemliliği için istatistiksel testler	Basit Regresyon Analizi, Çoklu Regresyon Analizi, Lojistik Regresyon Analizi, Eğim Analizi, Cox, Regresyon Analizi
Uyumluluğun-Uyuşumun önemliliği için istatistiksel testler	Cohen Kappa Analizi, Kendal Concordance Analizi, Uyum *(Correspondance)* Analizi
Prototip belirleme, sınıflandırma ve atama analizleri için istatistiksel testler	Kümeleme Analizi, Ayırma Analizi, Çok boyutlu Ölçekleme Analizi

Not. Kazım Özdamar, Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi, Eskişehir: Kaan Kitabevi, 2002 . 171-172, adlı çalışmasından alınmıştır.

EK-4: ÖRNEKLEM SEÇİMİ VE HESAPLAMASI

Bilimsel araştırmalarda doğru bilgi sahibi olmak ve doğru karar vermek esastır. Bu yüzden doğru bilgilere ulaşmak ve elde edilen bilgileri genelleştirmek ihtiyacı vardır (Arıkan, 1994, s.129). Bir araştırmanın sonucu ne kadar fazla genellenebiliyorsa değeri o oranda artar. Bilim, genellenebilirliği olan bilgiler bütünü olduğu için araştırmalarda geniş bir alanda genellenebilirliği olacak bilgiler elde etmeye çalışmak önemlidir (Karasar, 2005, s.109-110).

Toplumsal olaylar ve insanların toplumsal özellikleri çok karmaşık bir yapıya sahiptir; bu nedenle de, sosyal bilimlerde genellenebilirliği yüksek kuram oluşturmak çok zordur (Yavuzcan, 2011).

Özçelik (1981, s.74)'e göre de belli bir zaman, emek, para vb. harcanarak en çok bilgi getiren araştırma, en iyi araştırmadır. Gereğinden fazla bilgi toplanması ekonomik yönden israfa yol açtığı gibi, gereğinden az bilgi toplanması da amaca ulaşamama tehlikesine yol açar.

Örneklem ve Örnekleme

Örneklem, belli kurallara göre, belli bir evrenden seçilmiş ve seçildiği evreni temsil yeterliliği kabul edilen küçük kümedir. Araştırmalar çoğunlukla örneklem kümeleri üzerinde yapılır ve elde edilen sonuçlar ilgili evrenlere genellenir (Özçelik, age, s.74).

Üzerinde çalışılan bir evrenden örneklem seçme işlemine ise örnekleme denilmektedir. Seçilen örneklemden elde edilen bilgiler kullanılarak evren konusunda doğru bilgilere ulaşılmaya çalışılır (Arıkan, 2004, s.129).

Örnekleme, bir araştırmanın konusunu oluşturan evrenin bütün özelliklerini yansıtan seçilmesi işlemini belirtir. Örneklem, seçilirken, örneklemin temsil yeteneği taşımasına ve yeterli büyüklükte olmasına dikkat etmek gerekir. Örneklem seçilerek yapılan araştırmalar zaman ve maliyet yönünden ekonomik olduğu gibi, çoğu zaman da bütün evrenin incelenmesiyle elde edilen sonuçlar kadar geçerli, sağlıklı ve güvenilir olabilir. (Gökçe, 1988, s.77-78).

Örnekleme Türleri

Örnekleme türleri ile ilgili çeşitli sınıflamalar mevcuttur. Bunlardan en yaygın olanı; *olasılıklı* ve *olasılıksız* olmak üzere sınıflamadır.

Olasılıklı örnekleme, evreni oluşturan birimlerin hepsine eşit seçilebilme şansının verildiği örnekleme türüdür. Evreni temsil etmek amacıyla seçilecek örneğe girecek birimlerin tesadüfi olarak seçilemeyip araştırmacının kendi inisiyatifi ile seçtiği birimlerden oluşan örneklemeler ise olasılıklı olmayan örneklemelerdir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004). Olasılıklı örneklemede, olasılıklı olmayan örneklemeden farklı olarak yapılan tahminlerin doğruluk derecesi ve hata payları istatistik olarak hesaplanabilir (Arıkan,age, s.140).

Olasılıkla örnekleme türleri; *basit tesadüfi örnekleme, sistematik örnekleme,tabakalı örnekleme ve küme örnekleme* başlıkları altında; olasılıklı olmayan örnekleme türleri ise; *gelişigüzel örnekleme, kota örneklemesi, amaçlı örnekleme ve kartopu örneklemesi* başlıklarında ele alınmıştır.

Basit Tesadüfi Örneklemede; evreni oluşturan her elemanın örneğe girme şansı eşittir. Dolayısıyla hesaplamalarda da her elemana verilecek ağırlık aynıdır (Arıkan,age, s.141). Bu yöntemin kullanılabilmesi için ele alınan problemlerle ile ilgili bilgilerin evrene göre benzeşik (homojen) olması gerekir. Örneğin, seyahat harcamalarının aile bütçesindeki ortalama payını bulmak için basit tesadüfi örnekleme yöntemini kullanmak doğru değildir. Çünkü gelir, meslek vb. özellikler yönünden farklı olan ailelerin seyahat harcamalarının bütçeleri içindeki payları farklıdır. Bu farklar ortalamayı önemli ölçüde etkileyeceğinden, basit tesadüfi örnekleme yönteminin kullanılması doğru değildir (İslamaoğlu, 2003, s.147).

Sistematik Örnekleme; genellikle basit tesadüfi örneklemeye ihtiyaç duyulduğunda başvurulur. Bu yöntemde örnekleme alınacak elemanların sayısı önceden belirlenir. Buna göre, örneklemdeki eleman sayısının evrendeki eleman sayısına oranı (k) hesaplanır. Daha sonra evrendeki elemanlar sıraya dizilir ve bu orana göre sıra numarası verilir. Verilen sıra numarasına göre başlangıçtan itibaren her 1/k'ıncı eleman örnekleme alınır (Baykul, 1996, s.258).

Tabakalı Örnekleme; sınırları belirlenmiş bir evrende alt tabakalar veya alt birim gruplarının var olduğu durumlarda kullanılır. Burada önemli olan, evren içindeki alt tabakaların varlığından yola çıkarak evren üzerinde çalışmaktır (Yıldırım ve Şimşek, 2005, s.40). Saptana alt tabakalarda örneklemler basit tesadüfi örnekleme ile seçilebilir (Yıldırım ve Şimşek, age, s.105).

Küme Örnekleme; bu yöntemde evren, küme adı verilen gruplara ayrılır. Her küme bir örnekleme grubu olarak tanımlanır. Tesadüfi olarak seçilen kümeler bir araya getirilerek örneklem oluşturulur (Çömlekçi, 2001, s.90). Evreni oluşturan elemanların tam olarak listelenemediği hallerde küme örneklemesinden yararlanılır.

Zorunluluklar dışında kullanılması pek önerilmeyen başlıca olasılıklı olmayan örnekleme türleri olan gelişigüzel örnekleme, kota örneklemesi, amaçlı örnekleme ve kartopu örneklemesi aşağıda açıklanmıştır.

Gelişigüzel Örnekleme; bu tür örnekleme, araştırmacının saptanan örneklem büyüklüğüne göre herhangi bir şekilde evrenin bir parçasını seçmesidir. Herhangi bir fakülteye gidip saptanacak sayıda rastlanan öğrenciyi örneklem alma gelişi güzel örneklemdir (Arlı ve Nazik, age:75).

Kota Örnekleme; bu örnekleme türünde, sınırlı bir evren, araştırmanın amacına uygun olarak araştırmacının ön gördüğü belirli değişkenlere sınıflandırılır. Bu değişkenler; yaş, cinsiyet, eğitim durumu, meslek, hastalık olabileceği gibi, etnik köken, kırsal veya kentsel değişkenler de olabilir (Gökçe, 1988, s.83).

Amaçlı Örnekleme; bu örneklemenin temeli, araştırmanın amaçları doğrultusunda bir evrenin temsilci bir örneği yerine, amaçlı olarak bir ya da birkaç kesimini örnek olarak almaktır. Başka bir değişle amaçlı örnekleme, evrenin soruna en uygun bir kesimini gözlem konusu yapmak denektir (Sencer, 1989, s.386).

Kartopu Örnekleme; bu örnekleme çeşidinde öncelikle evrene ait birimlerden birisi ile temas kurulur. Temas kurulan birimin yardımıyla ikinci birime, ikinci birimin yardımıyla üçüncü birime gidilir. Bu şekilde sanki bir kar topunun büyümesi gibi örneklem büyüklüğü genişler (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, age, s.45).

Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması

Örneklem alınmasında örneklemin alındığı evreni temsil etmesi önemlidir. Bu durumda ne kadar, hangi büyüklükteki bir örneklemin evreni temsil edebileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Alınan örneklemin evreni temsil yeterliliği bulunmadığında örnekleme hatası olur (Balcı, 2005, s.91). Yeterli bir örneklem, güvenilir sonuçlar sağlayacak kadar eleman kapsayan örneklemdir (Young, 1968, s.324).

Örneklemin çok küçük olması durumunda araştırma sonuçlarının evren için genellenebilmesi güçleşir. Betimsel araştırmalarda minimum % 10 örneklem alınır, küçük evrenlerde ise % 20'ye ihtiyaç duyulur. Kolerasyon çalışmalarında en az 30, nedensel kıyaslamalarda her gruptan en az 30'ar eleman gereklidir. Deneysel çalışmalarda ise, her grupta 15'er denek gibi az sayıda denek olması sonuçların geçerli olmasını sağlayabilir. Bazı çevreler ise deneysel araştırmalarda her gruptan en az 30'ar deneğin bulunmasını önermektedir. Ancak örnek büyüklüğünün fazla olması sonuçların güvenilirliğini artırır (Arlı ve Nazik, 2001, s.77).

En uygun örneklem büyüklüğü, araştırmanın amaçlarına göre ve mevcut sınırlandırıcı faktörlere göre değişir. Bu faktörler şu şekilde sıralanabilir (Arıkan, 2004, s.152):

a) Önceden belirlenen sabit bir örnekleme oranına göre örneklem büyüklüğünün tayin edilmesi n/N = % 1 oranının kararlaştırılarak evrenin % 1 seçilmesi.

b) Zaman faktörünün dikkate alınarak örneklem büyüklüğünün tayini. Örneklemin 30 günde tamamlanması zorunlu ise ve günde 50 anket yapılabilecekse örneklem büyüklüğü 1500 olacaktır.

c) Sınırlı olan mali kaynaklara göre örneklem büyüklüğünü belirlenmesi. Bir anketin maliyeti 50 kuruş ise ve eldeki fon 1000 TL ise, örneklem büyüklüğü 1000/0,50 = 2000 alınacak demektir.

d) Örneklem anketinde gerekli çalışan sayısı sınırlı ise, örneklem büyüklüğünün ona göre belirlenmesi gerekebilir.

e) araştırma sonuçlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sınırlayıcı unsur olarak alınması. Burada istatistiksel olarak kabul edilebilen hatanın büyüklüğü ve güvenilirlik derecesi esas alınır.

Bir örneklemin güvenilirliği örneklem ortalamalarının evren ortalamasına olan yakınlığı ile ilgilidir. Örneklemden hesaplanan ortalamanın, parametreye yakınlığı artıkça güvenilirliği de artar (Kaptan, 1983, s.136).

Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi konusunda araştırmacılara yardımcı olmak amacıyla bazı formüller geliştirilmiştir. Ancak bu formüllerin uygulanabilmesi için bazı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Oysa söz konusu bu bilgiler çoğu zaman elde bulunmaz. Var olanlar ise büyük bir olasılıkla kesin ve net değildir. Formüller yardım ile bu kesin olmayan rakamlara dayalı olarak örneklem büyüklüğü hesaplama yoluna gidildiğinden bulunan örneklem büyüklüğü için birebir uygunluktan söz etmek zordur. Ama özellikle genç araştırmacılar başta olmak üzere bu formüller herkes için iyi bir rehberdir (Yazıoğlu ve Erdoğan, 2004, s.47).

Bir araştırmacı, örneklemin alınacağı evreni, ilgili özelliğin standart sapmasını kestirecek kadar tanıyorsa, kabul edilebilir hata payını kararlaştırabiliyorsa ve sonucun ön görülen hata aralığı içine düşme olasılığını veren güven düzeyini seçebiliyorsa, örneklem büyüklüğünü sayısal olarak saptayabilir (Sencer, 1989, s.401).

Örneklem büyüklüğünü saptamak için kullanılan bazı formüller şunlardır (Özdamar, 2003, s. 116-118):
N: Evren birim sayısı,
N: Örneklem büyüklüğü,
p: Evrendeki X'in gözlenme oranı,
q: q(1-p) X'in gözlenmeme oranı,
Z_α: α = 0.05, 0.01, 0.001 için 1.96, 2.58, 3.28 değerlerini alınır.
d = Örneklem hatası,
σ = Evren standart sapması,
$t_{\alpha,sd}$ = sd serbestlik dereceli t dağılımı kritik değeridir (sd = n-1). $t_{\alpha,sd}$ kritik değerleri sd= n-1 5000 olduğunda Z_α değerine eşit alınabilir.

a) Evren varyansı biliniyor ve sadece 1.tür hata dikkate alınarak örneklem büyüklüğü;

$$n = N.\ \sigma^2.\ Z_\alpha / (N-1).\ d^2$$

b) Evren standart sapması (σ) bilinmiyorsa Z_α yerine t dağılımın kritik değerleri olan $t_{\alpha,sd}$ değerleri alınarak örneklem büyüklüğü;

$$n = N.\ s^2.\ t^2_{\alpha,sd} / (N-1).\ d^2$$

c) Araştırmada incelenecek değişken nitel değişken olduğunda normal yaklaşımla yukarıdaki formüller aşağıdaki gibi yazılır.

$$n = N.\ P.\ Q.\ Z^2_\alpha / (N-1).\ d^2 \qquad\qquad n = N.\ P.\ Q.\ t^2_{\alpha,sd} / (N-1).\ d^2$$

d) Evren birim sayısı 10000'in üzerinde olduğu durumlarda yukarıdaki formüller aşağıdaki gibi uygulanır.

$$n = \sigma^2.\ Z_\alpha / d^2 \qquad\qquad n = P.\ Q.\ Z^2_\alpha / d^2$$

Araştırmacılara bir kolaylık olması bakımından α = 0.05 için +- 0.03, +- 0.05 ve +- 0.10 örnekleme hataları için farklı evren büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri hesaplanarak aşağıdaki Tablo 20'de verilmiştir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004, s.49-50).

Tablo 18
σ = 0.05 İçin Örneklem Büyüklüğü

Evren Büyüklüğü	+-0.03 örnekleme hatası (d)			+- 0.05 örnekleme hatası (d)			+- 0.10 örnekleme hatası (d)		
	p = 0.5 q = 0.5	p = 0.8 q = 0.2	P = 0.3 q = 0.2	p = 0.5 q = 0.5	p = 0.8 q = 0.2	P = 0.3 q = 0.2	p = 0.5 q = 0.5	p = 0.8 q = 0.2	P = 0.3 q = 0.2
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25000	1023	665	865	378	244	319	96	61	80
50000	1045	674	881	381	245	321	96	61	80
100000	1056	678	888	**383**	245	322	96	61	80
1000000	1066	682	896	384	246	323	96	61	81
100 milyon	1067	683	896	384	245	323	96	61	81

Not. Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007:50, SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Eylül 2007, Ankara, adlı çalışmasından alınmıştır.

Tablo 18 incelendiğinde, örnekleme hatasını azaltmak için örneklem büyüklüğünün artırılması gerektiği görülmektedir. Diğer yandan seçilen hata payına göre belli bir değerden sonra örneklem büyüklüğünün artırılması çok anlamlı olmamaktadır.

Çalışmada 58.500 ana kütleyi temsilen 0.05 örnekleme hatası kabul edilerek (p ve q değerleri 0.50 alındığında) tabloya göre de **383** rakamı elde edilmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı **:** Ercan Çelik
Doğum Yeri ve Yılı **:** Kırklareli, 1967
Medeni Durumu **:** Evli
e- posta **:** drercancelik@hotmail.com

ÖĞRENİM DURUMU

2007-2012 **:** Doktora, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Adana.
2003-2004 **:** Yüksek Lisans, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Adana.
1991-1994 **:** Lisans, Marmara Üniversitesi , Maliye, İstanbul.
1985-1989 **:** Lisans, Kara Harp Okulu.
1982-1984 **:** Lise, Sokullu Mehmet Paşa Lisesi, Ankara.
1979-1982 **:** Ortaokul, Sokullu Mehmet Paşa Ortaokulu, Ankara.
1974-1979 **:** İlkokul, Dikmen İlkokulu, Ankara.

ÇALIŞMA DURUMU

1989- **:** TSK'da Maliye Subayı olarak görev yapmaktadır**.**